جامعة مؤتة

عمادة الدراسات العليا

إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني
دراسة مقارنه

عبدالرؤوف أحمد مفلح الكساسبه

رسالة

مقدمة إلى

عمادة الدراسات العليا

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة

الماجستير في القانون قسم القانون العام

جامعة مؤتة، 2004م

بسم الله الرحمن الرحيم

MUTAH UNIVERSITY
Deanship of Graduate Studies

جامعة مؤتة
عمادة الدراسات العليا

نموذج رقم(13)

إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالب عبد الرؤوف احمد الكساسبة والموسومة بـــ:

" اثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الاردني"

استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون.

القسم: القانون العام.

	التوقيع	التاريخ	
د. سالم الشوابكة		2004/12/23	مشرفاً ورئيسا
د. مصلح الصرايرة		2004/12/23	عضواً
د. جعفر المغربي		2004/12/23	عضواً
د. ابراهيم الشوابكة		2004/12/23	عضواً

عميد الدراسات العليا

أ.د. أحمد القطامين

MUTAH-KARAK-JORDAN
Postal Code: 61710
TEL :03/2372380-99
Ext. 5328-5330
FAX:03/ 2375694
e-mail: dgs@mutah.edu.jo sedgs@mutah.edu.jo
http://www.mutah.edu.jo/gradest/derasat.htm

مؤتة – الكرك – الاردن
الرمز البريدي :61710
تلفون :03/2372380-99
فرعي 5328-5330
فاكس 03/2 375694
البريد الالكتروني
الصفحة الالكترونية

الإهداء

إلـــى مـــن قرن الله رضاهما بعبادته، إلى من علماني خطى دربي، إلى من أدعو ربي ليرحمهما كما ربياني صغيرا، إلى أبي وأمي- أطال الله عمرهما- إجلالاً وتقديراً.

إلى زوجتي وبناتي وإخوتي وأبنائهم.

إلى من راقب الله في عمله.

إلى كل هؤلاء اهدي هذه الرسالة.

عبدالرؤوف احمد الكساسبة

الشكر والتقدير

الحمد لله ألعلي القدير على نعمته وفضله.

بعــد أن مــن الله علي بنعمته، وفضله بإتمام هذه الرسالة، فأنني أتقدم بوافر الشــكر، والعــرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور سالم الشوابكة، عميد كلية الحقوق لتشريفي بقبول الإشراف على هذه الرسالة، ولما بذله من جهد، وعطاء في إعدادها، جزاه الله عني خير الجزاء، وجعلها في عداد حسناته.

كما أتقدم بوافر الشكر، والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل، أعضاء لجنة مناقشة الرســالة، الدكــتور مصــلح الصرايرة والدكتور جعفر المغربي والدكتور إبراهيم الشــوابكة على جهودهم المتميزة، وما أثروه فيها من علمهم، وخبرتهم، جزاهم الله على ذلك كل خير.

كما تقدم بوافر الشكر، لكافة أساتذتي في كلية الحقوق، على ما بذلوه لي من مســاعدة، ومــا قدمــوه لي من نصائح، كانت هدى لدربي، وأخص بالذكر أستاذي الفاضل الدكتور بيان يوسف رجيب، وفقهم الله وجزاهم عني خير الجزاء.

كمــا أتقدم بوافر الشكر إلى كافة زملائي في دائرة ضريبة الدخل، الذين لم يبخلوا علي بما يملكون من معرفة، وخبرة، وأخص بالذكر الدكتور موفق المحاميد، والزملاء في مديرية ضريبة دخل الكرك، وفقهم الله جميعاً على ما مدوه إلي من يد العون، لإخراج هذه الرسالة.

عبدالرؤوف احمد الكساسبة

فهرس المحتويات

الملخص

عبء الإثبات الضريبي في التشريع الأردني

"دراسة مقارنة"

عبدالرؤوف احمد الكساسبة

جامعة مؤته – 2004 م.

يعتبر عبء الإثبات الضريبي من أهم الأعباء التي تواجه الإدارة الضريبية، والمكلفين، لما تتمتع به الضرائب من أهمية للخزينة، وللأفراد على حد سواء، ونظراً لهذه الأهمية ؛ فقد أقرت التشريعات على اختلافها، الوسائل، والضمانات التي تسهل مهمة الإدارة الضريبية، في إثبات ما يتعلق بذمم الأفراد، آخذة بعين الاعتبار ما يضمن حقوقهم، دون تعسف أو إهدار.

ولأهمية هذا الموضوع فقد عملت على دراسة وسائل إثبات العبء الضريبي، وكيفية اللجوء إليها خلال مراحل التقدير الأولى، وما تمتلكه الإدارة الضريبية من صلاحيات واسعة، في هذه المرحلة، وما يتحقق للإفراد من حماية في مواجهة هذه الصلاحيات، وكذلك عملت على بيان وسائل الإثبات في هذا الشأن ؛ خلال مرحلة المنازعات القضائية، ومدى توافق وسائل الإثبات بشكل عام مع خصوصية هذه المنازعات.

ولتكتمل صورة هذه الدراسة عملت على مقارنة أحكام الإثبات الضريبي في التشريع الأردني، مع أحكام الإثبات في التشريع الضريبي المصري، آملين بيان أوجه الصواب، وتثمينها، وأوجه القصور لتجنبها، واضعين إمام المشرع الأردني – وذوي الاختصاص – ما اجتهدنا به آملين الوصول للغاية، المتمثلة بكيفية إثبات العبء الضريبي، ومتى يكون هذا العبء على عاتق الإدارة الضريبية ؟ ومتى ينتقل إلى عاتق الأشخاص؟.

Abstract

The burden of the tax proof in Jordanian legislation
A comparative study

Abdel Rauof. A. M. Kasassbeh

Mu'tah University , 2004

Tax proof burden is considered one of the most important burdens that faces the tax management as well as the taxpayers, because of the significance of taxes for both the treasury and individuals. As a result of the importance of this issue, different legislations have decided the means and the guarantees which ease the duty of the tax management ,in proving the financial obligations of the individuals taking into consideration what keep the rights of individuals without over taxing or waste.

For the importance of this issue, the researcher has studied the means to prove the tax burden and how to refer to them through the primary stages of taxation and the vast authorities the tax management possess at this stage, protection of the individuals in face of these authorities, The researcher has also thrown light on the means of proof concerning this matter during the stage of judicial disputes, and to what extent the means of proof generally cope with the peculiarity of these disputes.

To make the theme of the study comes in its full scope the researcher has compared the burden of the tax proof in the Jordanian legislation with its resemblance in the Egyptian tax legislation hoping to point out and valuate the aspects of strength and the aspects of deficiencies to avoid them offering the Jordanian legislator and the sphere of authority a humble attempt wishing to reach the desired end.

الفصل الأول

مفهوم الإثبات وطبيعته القانونية

1.1 المقدمة.

تعتـــبر الضـــرائب من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدول في تأمين نفقاتها العامـــة، والمحافظـــة على اقتصادها الوطني، وتحقيق العديد من أهدافها السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، وللأهمية البالغة للضرائب فقد حرصت التشريعات على فرضـــها، بحسب حجم الدخول المتحققة لأصحابها، سواء كان تحققها بشكل منتظم، أو بصفة عارضة.

ويعتـــبر العـــبء الضـــريبي محـــور قرار التقدير الذي يصدر من الإدارة الضريبية، خلال أي مرحلة من مراحل التقدير، بما تتمتع به من صلاحيات، تمكنها مـــن التحقق من وجود مصادر دخل، أدت إلى زيادة بالدخول المتحققة للأشخاص، ومـــا يترتب على هذا التحقق من نتائج، تتمثل بتكلفهم بالأعباء الضريبية، التي تعد الأداة الفعالة التي تعتمد عليه الدول في تحقيق أهدافها.

وحيـــث أن الضرائب تفرض أصلاً بمناسبة تحقق الدخول لأصحابها، فلا بد مـــن التأكد من وجود هذه الدخول، بشكل يقيني ثابت أولاً، ليتسنى لنا فرض الأعباء الضـــريبية بمناســـبة هذا التحقق، فلا يمكن فرض هذه الأعباء على دخول مفترضة افتراضا، غير مبنية على أسس مؤكدة.

وحتى تتمكن الإدارة الضريبية من القيام بدورها في فرض العبء الضريبي، مراعية في الوقت ذاته التوفيق بين مصالح الأفراد وما يسعون إليه من تحقيق أقصى قدر من الربح، وبين مصالح الدولة في الوصول للضرائب المتحققة، وصولاً لتحقيق أهدافها في التنمية على كافة وجوهها، فقد حرصت التشريعات على منح هذه الإدارة الكثير من الصلاحيات، والوسائل التي تمكنها، وتبين كيفية إثبات تحقق الدخول أولاً، ليتم بعد ذلك فرض العبء الضريبي نتيجة هذا الإثبات.

وحيث أن عبء الإثبات بشكل عام، وعبء الإثبات الضريبي بشكل خاص، مـــن أثقل الأعباء التي تواجه الإدارة الضريبية، فقد حرص المشرع- إضافة لمنح الإدارة العديـــد من الوسائل، والصلاحيات التي تمكن الإدارة من تحقيق هذه الغاية-

إلـــى فــرض العديد من الالتزامات على المكلفين بهذا الشأن نقل من خلالها عبء الإثبات، من كاهل الإدارة إلى كاهل الأشخاص.

ويهــدف المشـــرع في منح الإدارة الضريبية هذه الصلاحيات الواسعة، وما فرضـــه من التزامات على المكلفين- إضافة إلى التحقق من وجود مصادر الدخل- إلـــى تجنب جرائم التهرب الضريبي، وتخفيف مخاطره التي تعد من اخطر الجرائم التي تواجه المجتمعات، لما تؤديه من خطر كبير على موازنات الدول، وحاجاتها في سد نفقاتها العامة من جهة، وإلى حماية الاقتصاد الوطني من جهة أخرى.

ولأهمية إثبات العبء الضريبي الحقيقي، فقد آثرت أن أتناول هذا الموضوع لما له من أهمية بالغة، خاصة في ظل عدم وجود أي كتب متخصصة، أو مراجع، أو دراســات ســابقة، تبين حقائق ووسائل هذا الإثبات، ومتى يقع هذا العبء على كـــاهل الإدارة الضـــريبية، ومـــتى ينتقل إلى كاهل الأشخاص، لما يتمتع به القانون الضـــريبي مـــن ذاتية خاصة، تتمثل في أن الدولة هي الدائن الطالب، والمكلف هو المدين المطلوب، وكان لهذا الأثر البالغ في التصدي لهذا النوع من الإثبات، بالبحث، والتحليل، وهو ما يسعى له كل باحث في طرق باب كل جديد.

ولاكـــتمال الغاية التي نسعى إليها، فقد قُسِّمت هذه الدراسة إلى فصلين: بحث فيهما عناصر الموضوع وسبقهما فصل تمهيدي على النحو التالي:-

الفصل الأول: وتضـــمن مفهوم الإثبات بشكل عام، والإثبات الضريبي بشكل خاص، من حيث تعريف الإثبات، وبيان أهميته، والمبادئ التي يقـــوم علـــيها، ثـــم بيان محل الإثبات، والشروط التي يتوجب توافرها فيه.

الفصل الثاني: وتضمن هذا الفصل بيان الوسائل التي منحها المشرع للإدارة الضـــريبية في إثبات العبء الضريبي، سواء إثبات المصادر التـــي يتحقق منها الدخل الخاضع للقانون الضريبي، أو إثبات حجـــم هـــذا الدخـــل، ومـــدى حجية هذه الوسائل، كما تناول الصـــلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية إثناء ممارستها لمهامها في هذا الشأن.

الفصل الثالث: وتضمن هذا الفصل وسائل الإثبات أمام القضاء، بشكل عام، والقضاء الضريبي بشكل خاص، بصفته الضمانة التي تحرص التشريعات على توفيرها للإفراد، في مواجهة أي عمل من أعمال الإدارة الضريبية، ومدى حجية هذه الوسائل في إثبات العبء الضريبي.

2.1 تمهيد.

تعتبر أحكام الإثبات من أهم الأحكام التي تعنى بتنظيمها كل التشريعات على اختلافها، فالإثبات هو الأساس الذي تستند إليه الحقوق، وهو دعامتها الأساسية التي تؤدي إلى استقرارها، فلا يمكن إثبات حق متنازع فيه دون إقامة دليل على وجود هذا الحق، وتعد نظرية الإثبات الأكثر تطبيقاً، لتعلقها بحقوق المتخاصمين وإجراءات التقاضي على حد سواء.

ويعد الإثبات وسيلةً لكل أفراد المجتمع في الوصول إلى حقوقهم، بعد أن ولّى عهد إنشاء، وحماية، وانقضاء الحقوق بالقوة، وأصبح لزاماً عليهم اللجوء للقضاء للوصول إليها، بعد نشوء الدولة الحديثة، وعنايتها بشؤون رعاياها.

ومن هنا استحقت نظرية الإثبات الاهتمام الأوسع في كل القوانين، فأغلب القوانين تبقى مكبلة اليدين، صامتة الحركة، لا تنتج أثرها، ما لم يقم الدليل على الواقعة ذات الأثر الذي تعنى به، مما جعل الإثبات يرتبط بكل فروع القانون، لإثبات جميع الحقوق- شخصية كانت أو عينيّة- ولهذا كان من الطبيعيّ أن تُعنى القوانين بتنظيمه، وبيان كيفية الاستناد إليه، وما هي وسائله للوصول للحقيقة، التي يمكن من خلالها للقاضي الحكم بما يعرض عليه من منازعات، لتحقيق العدالة للجميع.

وتعد قواعد الإثبات ذات طبيعتين: إحداهما موضوعية تتعلق ببيان أهمية وقيمة كل دليل، وعلى من يقع عبء إثباته، والأخرى تتعلق بالقواعد الشكليّة التي يجب إتباعها في كيفية الاستعانة بأي دليل لطرحة أمام القضاء.

وقد قامت بعض التشريعات كالقانون الفرنسي، بوضع القواعد الموضوعية بالقانون المدني، ووضع القواعد الإجرائية في قانون خاص، فيما اخذ اتجاه آخر بوضع كل من القواعد الموضوعية، والإجرائية في قانون واحد، وهذا ما أخذ به كل

مــن: المشــرع الأردني- بقانون البينات رقم (30) لسنة 1952 وتعديلاته- وكذلك المشرع السوري، والمصري، واللبناني[1].

وتخــتلف وســائل الإثبات، وأحكامه ما بين القانون العام، والقانون الخاص باخــتلاف كــلٍ مــنهما عن الآخر، ففي نطاق القانون الخاص مثلاً نجد الإثبات في القانون المدني يتقيد بإجراءات وأدلة محددة بنصوص قانونية دقيقة، وكذلك نجده في القانون التجاري يتسم بالكثير من المرونة، بما يتوافق وما تحتاجه العلاقات التجارية من سرعة وثقة في التعامل[2].

أما في نطاق القانون العام فإننا نجد الإثبات يأخذ في القانون الجنائي- حيث تقــف النيابة العامة في موقف الدفاع عن حقوق المجتمع في مواجهة المشتكى عليه، المتمــتع بقرينة البراءة الافتراضية- بظروف الدعوى، وما تمليه هذه الظروف من أحــداث، يــتعلق أثرها بضمير القاضي، الذي يكون لقناعته الدور الأكبر في تحديد مســار الدعــوى، مــع تقييد القاضي- رغم حريته وسلطته الأوسع هنا- بشروط الإثبات، وقواعده بشكل عام.

وتختلف وسائل الإثبات في الدعاوى الإدارية بما يوافق التباين بين أطراف الخصومة فيها، حيث يقف الفرد- وهو الطرف الأضعف- خلف القضاء في مواجهة الإدارة وما تتمتع به من صلاحيات ونفوذ.

ورغم ما قيل من اختلاف في وسائل الإثبات بين القانون الخاص، والقانون العــام، إلا أن قواعــد الإثــبات، وشــروطه بشكل عام تتوافر بكليهما، مع مراعاة اخــتلافهما، ويبقى الإثبات حقاً للجميع دون استثناء وهو- كأي حق- مقيد بقواعد، وشروط لا بد من إتباعها والتقيّد بها.

---

(1) ســليمان مرقس، أصول الإثبات في المواد المدنية، عالم الكتب، القاهرة، 1987، ط 2، ص 8 وأيضاً: احمــد نشأت، رسالة الإثبات، دار الفكر العربي، القاهرة، ج 1، 1972، ط 7، ص 6، وأيضاً: عباس العــبودي، شــرح أحكام قانون الإثبات، دار الثقافة للنشر، عمان، 1999، ط 2، ص 11، وأيضــاً: نبــيل ابراهــيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، د ط، ص 6، 7.

(2) عزيز العكيلي، شرح القانون التجاري، ج 2، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2001، ط 2، ص 61 .

وللوقوف على المقصود بالإثبات، وتحديد طبيعته القانونية، سنبحث في هذا الفصل تعريف الإثبات، ومذاهبه، وأهميته، ثم نبحث المبادئ التي يقوم عليها الإثبات، ثم نبحث محل الإثبات، وشروطه على النحو الآتي:

3.1 تعريف الإثبات وأهميته ومذاهبه.

إجتهد الفقهاء في إيراد تعريف للإثبات فتعددت تعاريفهم وفقاً لمناهجهم في بيان المقصود منه، فوجدت تعاريف متعددة للإثبات بحسب الزاوية التي ينظر إليها كل فقيه، ورغم هذا فإن هذه التعاريف لا تخرج عن مفهوم واحد بإطارها العام، فلو نظرنا إليه من وجهة النظر العلمية لوجدنا أمامنا حقائق يسعى الباحثون من علماء، ومؤرخين لاكتشافها، وإثباتها من خلال إبراز الأساليب، والقواعد، والأسس التي استندوا إليها فيما وصلوا إليه من حقائق، وعلوم ليعززوا وجهة نظرهم أمام مَنْ وجهت إليه هذه الحقائق، وابرزوا في سبيل سرد أفكارهم، وبيان اكتشافهم كلّ ما أدى بهم إلى الاقتناع بما استطاعوا تقديمه للبشرية، وهذا ما يميز الإثبات العلمي، الذي لا يتقيد بأي مرجع معين سوى الوصول للحقيقة المجردة، وبكافة الطرق المتاحة وبأي وقت كان[1].

وعَرّف الفقه الإسلامي، الإثبات بتعاريف عديدة أوردها فقهاء الشريعة الإسلامية تقترب إلى حد التطابق أحيانا من تعريف فقهاء القانون له، وهذا من بديهيات الأمور، فكل منهم يتحدث عن شريعة، وقانون يستند إليه في كيفية إثبات الوقائع محل الخلاف، وكل ما هناك أن فقهاء الشريعة يستندون إلى مصادر التشريع الإسلامي من قرآن، وسنّة، وإجماع، وقياس لتكون تعريفاتهم وفق ما تتوافق وأحكام هذا التشريع.

أما من الناحية القانونية فإن فقهاء القانون أسهبوا في إيراد تعاريف للإثبات كلها تدور حول عدة عناصر تتمثل بالواقعة محل الإثبات والأثر القانوني لهذه

---

(1) رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1985، د ط، ص 11، وأيضاً: رضا المزغني، أحكام الإثبات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1985، د ط، ص3، وأيضاً: محمد يحيى مطر، مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1989، د ط، ص 8.

الواقعة المتمثل بالحق الذي يسعى الخصوم للحصول عليه، وماهية الطرق الواجب اتباعها للوصول لهذا الحق.

وتبرز أهمية الإثبات القانوني في ما يرتب هذا الإثبات من آثار قانونية تكون نتائج طبيعية للوقائع التي تحدث يومياً، فإذا ما حدثت الواقعة فلا بد لحدوثها من آثار، ولا بد لهذه الآثار من إحداث مراكز قانونية جديدة.

والخلاف لا يدور في ما تحدثه هذه الوقائع من آثار وما تحدثه من مراكز قانونية جديدة، وإنما في حال نشوب نزاع حول هذه الآثار، وادعاء كل من أطراف الواقعة الحق، أو المصلحة فيها لنفسه، فلا بد من اللجوء للإثبات فيما تنتجه هذه الواقعة من آثار، ليأتي للإثبات الأثر الأكبر في قرار القضاء، وفي تسيير دفة هذه الواقعة لتكون آثارها في يد من استحقها.

وفي هذا سنجد أن الإثبات الضريبي في تعريفه، وأهميته لا يخرج عن تعريف وأهمية الإثبات بشكل عام.

وللوقوف على معنى الإثبات، وأهميته سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول: تعريف الإثبات، وبيان خصائصه، ونتناول في المطلب الثاني: بيان أهمية الإثبات.

1.3.1 تعريف الإثبات.

الإثبات بشكل عام هو: تأكيد صحة أو وجود أمر معين بأي دليل مهما تنوعت أساليبه بتنوع العلوم التي يعنى بها.

فالإثبات في اللغة: هو إقامة الحجة، وإعطاء الدليل وتأكيد الحق بالبينة، ولهذا يسمى الدليل ثبتاً لتثبيته حقاً متأرجحا بين خصمين[1].

والمقصود بالحق هو حقيقة كل شيء مهما كان اثر هذا الشيء، والدليل هنا هو البينة التي يمكن لها تأكيد هذا الحق[2].

---

(1) مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مطابع دار المعارف، مصر، ج 2، ط 1، 1993، ص91.

(2) احمد نشأت، مرجع سابق، ص 13.

والإثــبات شرعاً كما أطلق عليه بعض فقهاء الشريعة: ((إقامة الدليل أمام القضــاء، بالطــرق التي حددتها الشريعة على حقٍّ نتيجة واقعة معينة تترتب عليها الآثار))[1].

كمــا عــرفة بعضهم بأنه: ((إقامة الدليل الشرعي أمام القاضي في مجلس قضائه على حقٍّ أو واقعة من الوقائع))[2].

وقــد حصــر بعض الفقهاء[3] الإثبات في الشريعة الإسلامية في الشهادة، لــورود الكثــير مــن النصوص الشرعية بخصوصها، استنادا لقوله تعالى: ((.... واستشهِدُوا شَهيدَينِ مِنْ رِجالِكم، فإن لم يكونا رَجُلَينِ فَرَجلٌ وامرأتان ممن ترضون من الشهداء))[4] صدق الله العظيم .

بيــنما أطلقــه البعض[5] الآخر على أيِّةِ بيِّنَةٍ، استناداً للآية السابقة، ولقوله تعــالى أيضاً: ((يا أيّها الّذينَ آمَنوا إذا تَدَايَنْتُم بدين إلى اجل مسمى فاكتبوه))[6] صدق الله العظيم.

أمــا الإثــبات بمعناه القانوني فقد ينظر إليه من خلال التدليل على حدوث واقعة بعينها يدعي أحد الأفراد وجودها، وقد يقصد به ذات الدليل الذي يؤكد حدوث الواقعة، وقد ينصرف إلى النتيجة التي أوصلت القاضي إلى الاقتناع بوجهة نظر أحد الخصوم من حيث وجود أو عدم وجود الواقعة محل الإثبات[7].

---

(1) احمد فراج حسين، أدلة الإثبات في الفقه الإسلامي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004 د ط، ص 8.

(2) موســوعة جمــال عبدالناصــر في الفقه الإسلامي، إصدار المجمع الأعلى للشؤون الإسلامية، مطابع الأهرام التجارية، القاهرة، ج 2، 1997، ص 136.

(3) الموسوعة الفقهية، صادرة عن وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية الكويتية، مطابع دار الصفوة، مصر 1993، ج 1، ط 4، ص 234.

(4) سورة البقرة أية (282).

(5) الموسوعة الفقهية، مرجع سابق، ص 234.

(6) سورة البقرة أية (282).

(7) أســامة احمد المليجي، القواعد الإجرائية للإثبات المدني، دار النهضة العربية، القاهــرة، 2000، ط 1، ص 3.

فعّرف الإثبات بأنه: ((إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي يحددها على وجود حق متنازع فيه))[1].

وعُرف كذلك بأنه: ((تأكيد حق متنازع فيه له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون لإثبات ذلك الحق))[2].

وعُرف الإثبات في المنازعات الإدارية بأنه: ((إقامة الدليل أمام القضاء الإداري، وتأكيد الحق المتنازع فيه بالطرق التي يمكن قبولها أمام القضاء الإداري، وبما لا يتعارض مع طبيعة المنازعات الإدارية))[3].

وعرف الإثبات في النظام الإنجلو أمريكي بأنه: ((أي واقعة أو مجموعة وقائع قابلة لان تعرف، والتي تتصل بمبدأ قانوني أو منطقي، تعرض أمام محكمة قانونية تهدف إلى إقناعها- سلباً أو إيجاباً- بعدم صحة زعم ليس بذي طابع قانوني، أو منطقي بغية الاستناد إليه في تقريرها))[4].

وقد عرف الإثبات لدى أهل الفقه على انه: ((إقامة الدليل أمام القضاء، بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها))[5].

ومما سبق نستنتج بان الإثبات يتميز بالخصائص الآتية:-

1- يعتبر الإثبات قضائياً إذا كان بمجلس القضاء، وخلال النظر بموضوع الدعوى، بغض النظر عن نوع القضاء الذي ينظر فيه، لان الهدف من الإثبات هو الفصل في النزاع بين خصوم، كل منهم ينازع في حق يدعيه، أو مصلحة يرتجيها، ولهذا نجده يتقيد بالطرق التي حددها القانون، ومن هنا فإن أي إقرار يقوم به أحد الخصوم في غير مجلس القضاء ليس له

---

(1) عبدالمنعم فرج الصدة، الإثبات في المواد المدنية، منشورات دار الحلبي، القاهرة، 1952، ط 2، ص 5.

(2) احمد نشأت، مرجع سابق، ص 14.

(3) سالم حمود العضايلة، القرائن وحجيتها في الإثبات أمام قضاء محكمة العدل العليا الأردنية، رسالة ماجستير مقدمة إلى الجامعة الأردنية، 2002، ص 15.

(4) ادم وهيب النداوي، دور الحاكم المدني بالإثبات، الدار العربية للطباعة، بغداد، 1976، ط 1، ص 20.

(5) عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، دار إحياء التراث العربي، بيروت، ج 2، 1956، ص 14، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 11.

أثر الإقرار القضائي، وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((أن الإقرار خارج مجلس الحكم لا يقبل إثباته بشهادة الشهود...))[1].

2- انه إثبات مقيد بالطرق التي حددها القانون، فلا يعتد بطرق إثبات الواقعة محل النزاع إلا إذا كانت هذه الطرق مدعمة بمشروعية وجودها، وترتكز إلى قانون يبيح اللجوء إليها، سواء من حيث قواعدها أو إجراءاتها، حيث تلــزم القاضي والخصوم باتباعها على حد سواء، والقانون هو الذي يحدد قيمة كل من هذه الطرق وما ترتبه من آثار[2].

3- أن يــرد محل الإثبات على واقعة قانونية متنازع فيها، شريطة أن يرتب القانون أثراً قانونياً على هذه الواقعة يؤدي إلى تغيير في المراكز القانونية إنشاءً أو تعديلاً أو إلغاءً، وأن تعتبر هذه الواقعة أساساً للحق محل النزاع بحيث إن إثباتها لو تم صحيحا مستوفياً لشروطه، لترتبت الآثار القانونية نتيجة هذا الإثبات[3] .

فالإثبات لا يرد على الحق ذاته، وإنما يرد على الواقعة نفسها التي يترتب على وجودها آثارٌ قانونية، كإثبات العقد كتصرف قانوني، وإثبات الفعل الضار كفعل مادي، يؤدي إثبات أي منهما إلى التأثير على المراكز القانونية القائمة إنشاءً، أو تعديلاً، أو إلغاءً.

وإذا كان الإثبات بشكل عام، قد عُرف على انه: إقامة الدليل أمام القضاء بالشكل الذي حدده القانون، فان الإثبات الضريبي لا يخرج- في مفهومه العام- عن إطار هذا التعريف في صلاحية الإدارة الضريبية في كيفية إثبات العبء الضريبي ضمن أحكام القانون وذلك استناداً لنفس الأحكام، مع مراعاة خصوصية العلاقة الضريبية التي تكون أشبه بمزيج بين الإثبات في كلا القانونين: الخاص، والعام،

---

(1) تمييز حقوق، رقم (77/79)، تاريخ 1977/3/27، مجلة نقابة المحامين، عدد (7+8)، سنة 25، تموز + آب عام 1977م ص 1002.

(2) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 5.

(3) محمد يحيى مطر، مرجع سابق، ص 9.

سواء أكان هذا الإثبات في مراحل التقدير الأولى التي يتم فيها إلقاء العبء الضريبي ضمن إطار الإدارة الضريبية، أم في مراحل النزاع القضائي.

فالمقدر يسعى لإثبات وجود مصدر دخل المكلف بكل الوسائل القانونية الممكنة، سواء من خلال الكشف الحسي على موقع نشاط المكلف، أو من خلال مناقشته لمصادر دخله، للحصول على إقرار منه بها، أو من خلال الاستعانة بأي معلومات يمكن الحصول عليها من أي جهة ذات علاقة بنشاط المكلف، سواء أكانت جهات رسمية أم جهات من القطاع الخاص، وبعد أن يفلح في مسعاه هذا- بإثبات مصدر دخل المكلف- ينتقل المقدر إلى تقدير الدخل الذي جناه المكلف من هذا المصدر وما تكبده المكلف من مصاريف حقيقية للوصول للثمار التي جناها، وبالتالي للوصول إلى تقدير الدخل الصافي، ليتمكن من تطبيق القانون على ما توصل إليه، لتحديد العبء الضريبي خلال السنة المالية المعنية.

وفي المقابل فان المكلف يتمتع بنفس الحق في إثبات عدم نسبة مصدر الدخل إليه، وأنه لا علاقة له بهذا المصدر كأن يكون هناك تشابه في الأسماء مثلاُ.

كما أن للمكلف الحق بإثبات خلاف ما جاء به المقدر، من حيث حجم الدخل المتحقق من أي مصدر من مصادره، وله الحق كذلك، بإثبات الحجم الحقيقي للمصاريف التي تكبدها في سبيل الوصول إلى هذا الدخل، وبالتالي لإثبات الدخل الصافي الذي جناه وما يتحقق عليه من عبء ضريبي نتيجة ذلك خلال السنة المالية المعنية.

وعلى ما سبق فأنة يمكن لنا تعريف إثبات العبء الضريبي على انه: ((إقامة الدليل على مصدر وحجم الدخل الحقيقي للمكلف خلال السنة المالية مدار البحث)).

2.3.1 أهمية الإثبات.

الإثبات قوام كل حق ودعامته الأساسية، فلا معنى لحق متأرجح غير ثابت فالحق يتجرد من كل قيمة إذا لم يقم الدليل على وجوده، ويقصد بهذا الحق هنا: الحق المتنازع فيه، فالحق غير المتنازع فيه لا يحتاج إلى دليل لإثبات وجوده، فالدليل شرط إثبات وليس شرط وجود فهو شرط لإثبات الواقعة محل الحق وليس

شرطاً لوجوده فالأدلة الكتابية مثلاً وسيلة لإثبات العقود التي لا يجوز إثباتها إلا بالكتابة، ولا يعني غيابها انقضاء الحق، وإنما يصبح وضع صاحب الحق بغيابها صعباً إذا ما رغب بإثبات حقه وان كان انعقاد العقد صحيحاً، ويستثنى من ذلك العقود التي تعتبر الكتابة شرطاً لانعقادها، كعقد البيع الوارد على عقار أو على المنقولات التي لها سجلات خاصة، لان غياب مثل هذه الشكلية يؤدي إلى بطلان العقد، ويسري على ذلك أيضاً شرط الكتابة في الأوراق التجارية وعليه فان الحق يتجرد من كل صفة إذا لم يجد ما يحميه، فالإثبات قِوام كل حق وقيل: ((إن ما لا دليل عليه هو والعدم سواء، أو يستوي حق معدوم وحق لا دليل عليه))[1].

وأهمية الإثبات تبرز في تحقيق مصلحة خاصة وأخرى عامة، تتمثل الأولى في إعادة الحقوق لأصحابها وإنهاء النزاع بين المتخاصمين وتتمثل الأخرى في إيجاد مجتمع مستقر آمن[2].

ومرد كل هذا إلى أن الإنسان ميال للتخلص مما هو عليه من التزامات للآخرين، وللاستزادة مما ليس له وتفسير القوانين بما يتلاءم ومصالحة وأهوائه، وهنا يبرز دور الإثبات الذي يجسد الواقعة كما هي أمام القضاء، فإذا ما استطاع صاحب الحق أو المدعي إثباته بصفته المكلف بهذا العبء الثقيل- سواء كان دائناً يدعي ثبوت دينه أو مديناً يدعي التخلص من المديونية- جاء دور القضاء ليفصل في النزاع لصالح صاحب الحق وبحسب ما ترتبه هذه الواقعة من آثار، ما لم يكن منع من سماع دعواه بسبب إنكار خصمه بعد مرور زمان حدده القانون.

وقد أكدت محكمة التمييز هذا المبدأ بقولها: ((... يكون الادعاء مجرداً ولا يؤخذ به إذا لم يقم الدليل المقنع لإثباته))[3].

(1) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 6، وأيضاً: نبيل ابراهيم سعد، مرجع سابق، ص 11.

(2) رمضان أبو السعود، مرجع سابق، ص 13.

(3) تمييز حقوق، رقم 85/125 ، تاريخ 1985/4/22 ، مجلة نقابة المحامين ، عدد 3 ، 1987 ، ص 605.

وهكذا يجد من تسول له نفسه الافتئات على حقوق الناس، القضاء له بالمرصاد، من خلال وسائل الإثبات، ليحق لكل ذي حق حقه بعد أن انقضى عهد القوة في ظل تطور الدولة التي لصبح القضاء من صميم أعمالها واختصاصاتها.

وقد حرص الإسلام على أهمية الإثبات في كثير من النصوص الشرعية كقوله تعالى: ((يا أَيُّها الَّذينَ آمَنُوا إذا تَداينتُم بِدَيْنٍ إلى أجَلٍ مُسَمّى فاكْتُبُوه))[1] صدق الله العظيم.

وقد قال رسول الله (ﷺ): ((لو أعطي الناس بدعواهم لادّعى أُناس دماء رجال وأموالهم،.ولكن البينة على المدعي واليمين على من أنكر))[2].

وفي هذا قال ابن حزم: ((لو أعطي كل امرؤ بدعواه المعراة لما ثبت حق ولا بطل باطل ولا استقر ملك على مال))[3].

وتبرز أهمية الإثبات الضريبي، كأهمية كل إثبات قانونيٍ من جانبين: هما اعتبار الضريبة مورداً مالياً من موارد الدولة التي تستند إليها في تحقيق أهدافها لتمكينها من القيام بواجباتها وتأمين حاجة رعاياها من جهة، وتعلق الضريبة بالذمة المالية للأشخاص وشعورهم بوطأتها من جهة أخرى، إضافة إلى الحساسية المفرطة تجاه العبء الضريبي لديهم بشكل عام، حيث تشكل هذه الأعباء هماً كبيراً على الأشخاص طبيعّية كانت أو معنوية وباختلاف جنسياتهم.

---

(1) سورة البقرة آية (282).

(2) شـرح صحيح مسلم، ج 12، المطبعة المصرية، 1972، ص 2، وأيضاً: السيد سابق، فقه السنة، دار الكتاب العربي، بيروت، المجلد الثالث، د ط، د ت، ص 419.

ويقـول النووي: ((أن هذا الحديث قاعدة كبيرة من قواعد وأحكام الشرع ففيه انه لا يقبل قول إنسان فـيما يدعيه بمجرد دعواه بل يحتاج إلى بينة وتصديق المدعى عليه، فأن طلب يمين المدعى عليه فله ذلـك وقـد بين (ﷺ) الحكمة بوصفه لا يعطى بمجرد دعواه، لأنه لو كان أعطي بمجردها لادعى قوم دمـاء قوم واستبيح أموالهم ولا يمكن للمدعى عليه أن يصون ماله ودمه وأما المدعي فيمكنه صيانتهما بالبينة)).

(3) جلال عدوي، مبادئ الإثبات في المـواد المدنية والتجارية،منشأة المعارف، الإسكندرية، 1968، ط 2، ص 7.

وما بين هذين الجانبين: الهم الكبير لدى الأشخاص من جهة، وحاجة الدول لتامين موارد مالية للخزينة من جهة أخرى، برزت أهمية تنظيم الإثبات الضريبي للموازنة بينهما دون إخلال أو افتئات احدهما على الآخر.

فلا يمكن إطلاق يد الإدارة الضريبية في تقدير حجم هذه الأعباء استنادا لمصالحها بأسلوب جباية مرهق تعتمد فيه على الطرق الجزافية المجحفة والمظاهر الخارجية التي أثبتت التجربة العملية فشلها وتسلطها وما تصاحبه من ظلم وبعد عن العدالة(1).

وفي نفس الوقت لا يمكن ترك الأمر على غاربه للأشخاص، لما تتميز به الطبيعة البشرية في حب للتملك وميل نحو التهرب من الالتزامات على اختلاف أشكالها، وما تشكله الضرائب من عبء على كاهل النفس البشرية بشكل عام.

ولهذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تلقي مهمة إثبات العبء الضريبي على كاهل الإدارة الضريبية والأفراد على حد سواء، ضمن إجراءات ونصوص محددة تبين لكل منهم ما يطلب منه في هذا الشأن، ومن يخل بالتزامه يكون قد أخل بالتزام قانوني، قد يبيح للطرف الأخر أن ينفرد بالأمر وحده.

من هنا نجد أن التشريعات قد نظمت ووضعت من النصوص ما يمكّن كل طرف من أطراف العلاقة الضريبية من تعزيز موقفة للوصول إلى الحجم الحقيقي لدخل المكلف وبالتالي إلى حجم الضريبة الحقيقي، دون إخلال بحق الخزينة أو حق الأشخاص على حد سواء.

3.3.1 مذاهب الإثبات.

ونظراً للأهمية البالغة للإثبات، كان لابد أن تعني الشرائع المختلفة بتنظيمه للتوفيق بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضائية ما أمكن، فكل نظام قانوني يقتضي حتماً وجود نظام للإثبات، وتتردد الأنظمة القانونية في تنظيم الإثبات بين ثلاثة مذاهب هي: مذهب الإثبات الحر أو المطلق، ومذهب الإثبات المقيد أو القانوني، ومذهب الإثبات المختلط:-

---

(1) سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار رند للطباعة والنشر، الكرك، 2000، ط 1، ص 95 + 96.

أولاً: مذهب الإثبات الحر أو المطلق.

لا يرسم هذا المذهب طرقاً محددة للإثبات يتقيد بها القاضي والخصوم، وإنما يـتركهم أحراراً لتحري الحقيقة، ولهم الحرية المطلقة باستنفاذ كافة الوسائل الممكنة في الإثبات[1].

فسـلطة القاضي هنا واسعة وله أن يستمد ومن أي مصدر البينة التي تؤدي لإثـبات الوقـائع دون أن يقـيده فـي ذلك حد ما، وبذلك تطلق يد القاضي وحريـته إلـى أقصى درجة دون تحديد طريقة معينه للإثبات، ويعطي هذا المذهـب القاضي حرية واسعة ودوراً إيجابياً كبيراً في تحري الحقيقة، وفي تكويـن عقيدته ليقضي طبقاً لهذه العقيدة حتى وإن كانت قناعته مستندة لعلمه الشخصـي أو لخبرته وما يعهده في الخصوم من صدق وأمانة، وهذه أمور يختلف تقديرها من شخص لأخر[2].

ويعاب على هذا الأسلوب عدم تحقيق الثقة والاستقرار في التعامل وما يؤدي إلـيه مـن تفاوت في الأحكام في قضايا ذات ظروف متشابهة ويعد من أهم مزايا هذا المذهب سرعة البت في الدعاوى المعروضة على القضاء واغلب تطبيقات هذا المذهب كانت في القضاء الإسلامي[3].

ثانياً: مذهب الإثبات المقيد أو القانوني.

تـتحدد طـرق الإثبات وفق هذا المذهب بدقة ضمن قانون خاص، كما يحدد القـانون قيمة كلٍ من طرق الإثبات ومدى إنتاجيتها في الدعوى، فلا يستطيع الخصوم إثبات الوقائع المدعى بها بغير هذه الطرق، ولا يستطيع القاضي أن يقـبل منهم غيرها، أو يعطي الطرق المعروضة أمامه قيمة أقل أو أكثر من القيمة التي حددها القانون، ولا يستطيع القاضي الحكم بعلمه الشخصي ويلزم الخصوم بإثبات ادعائهم في النطاق الضيق المحدد لهم[4].

---

(1) نبيل إبراهيم سعد، مرجع سابق، ص 12.

(2) مفلح عواد القضاة، الإثبات في المـواد المدنية والتجارية، المعهد العالي للعلوم القانونية، دبي، 1999، د ط، ص20 .

(3) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 13.

(4) محمد يحيى مطر، مرجع سابق، ص 13 .

فموقـــف القاضي في هذا المذهب سلبيٌّ ويتعين عليه أن يقضي وفقاً للأدلة المقدمة من الطرفين، ويقدر قيمتها في الحدود التي وضعها القانون، وبالرغم ممـــا يعـــاب علـــى هذا المذهب في إعدام حرية القاضي وجعل وظيفته آلية ويجرده من أية وسيلة أو صلاحية للبحث عن الحقيقة، إلا أنه يؤدي إلى الثقة و الاستقرار في التعامل ويبعث الثقة في وجدان المتخاصمين[1].

ثالثاً: مذهب الإثبات المختلط.

يقف هذا المذهب موقفاً وسطاً بين المذهبين السابقين ليأخذ مزاياهما ويطرح عـــيوبهما، فهـــو مـــن جهة يحدد وسائل الإثبات وقوتها محققاً الاستقرار في التعامل، ومن جهة أخرى يعطي القاضي سلطة تقديرية واسعة في الأدلة التي لم يحدد القانون وزنها وقيمتها مثل الشهود والقرائن[2].

ولهـــذا المذهـــب أهمية كبيرة حيث يعمل على ضمان الحقوق ويسهل على المتخاصـــمين التقاضـــي ويضـــيق الهـــوة ما بين الحقيقة الواقعية والحقيقة القضـــائية، ويعـــزز الثقة في استقرار التعامل، إضافة إلى انه يمنح القاضي سلطة واسعة وحرية في الاعتماد على بعض وسائل الإثبات كتوجيه اليمين أو الاســـتعانة بالخـــبراء وكذلك أخذ ما يراه من القرائن وطرح البعض الآخر منها[3].

واخـــذ المشرع الأردني بقانون البينات رقم (30) لسنة 1952 وتعديلاته بهذا المذهـــب حيث نجده يمنح القاضي الكثير من الحرية في إدارة الدعوى، مثل وزن البينات، وإلزام الخصوم بتقديم ما في أيديهم من أدلة إذا رأى ما يوجب ذلـــك، ولـــه الحـــق بطلب أية بينات من الجهات الرسمية، كما يمكنه توجيه اليميـــن المـــتممة لأحـــد المتخاصمين وتقرير قيمة شهادة الشهود من حيث عدالـــتهم دون حاجـــة إلى تزكية، وفي نفس الوقت نجده يقيد حرية القاضي

---

(1) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 23.

(2) خالد خلف القطارنة، قواعد الإثبات في دعوى الإلغاء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، 2000، ص 9.

(3) أسامة المليجي، مرجع سابق، ص 9.

بخصـــوص مـــدى حجـــية بعض البينات كالإسناد العادية، ودفاتر التجار، وبعـــض طرق الإثبات، مثل حجية الإثبات بالشهادة في الالتزامات التعاقدية، وشروط شهادة الموظفون والمستخدمون بخدمة عامة، أو الشهادة بمضمون أوراق تـــتعلق بشـــؤون الدولـــة، كمـــا يحدد القانون حجية القرائن القانونية والقرائن القضائية،وحجية الإقرار وشروطه وإنتاجية اليمين وشروط اللجوء إليها(1).

4.1 المبادئ العامة في الإثبات.

تعد مبادئ الإثبات من أهم الأسس التي استقر عليها العمل في تطبيق إثبات الوقـــائع أمـــام القضاء، وتعد أهميتها من أهمية الإثبات ذاته فهي التي تشكل الوجه الذي يظهر به وكيفية الركون إليه في طرح الوقائع إمام القضاء.

فـــالحق في الإثبات شأنه شأن كافة الحقوق لا يأتي مطلقاً دون قواعد تنظم وجوده وعمله، وتحدد له نطاقه وإطاره.

وتتمـــثل هذه المبادئ أولاً في مبدأ حياد القاضي وثانياً في مبدأ عدم جواز قضـــاء القاضـــي بعلمـــه الشخصي بالواقعة محل الدعوى وثالثاً في دور الخصوم الإيجابـــي، ومـــبدأ المجابهة بالدليل، ورابعاً في مبدأ عدم جواز أن يصطنع الخصم دليلاً لنفسه، وخامساً في مبدأ عدم إجبار الخصم على تقديم دليلٍ ضد نفسه، وسادساً فـــي مـــبدأ سريان قواعد الإثبات من حيث الزمان،وسنتولى توضيح المقصود بهذه المبادئ بالمطالب ألآتيه.

1.4.1 حياد القاضي.

يعتـــبر هـــذا المبدأ من أهم مبادئ الإثبات، حيث ينحصر عمل القاضي في تحقيق الوفاق فيما يدعيه الخصوم من حقوق خلال النظر بالدعوى، وما يقدموه من براهين وأدلة، ولا يكون على القاضي إلا تقدير ما يدّعوه ضمن قناعته الوجدانية بما يعـــرض عليه من أدلة، وتكييف حكم القانون على هذه الأدلة، ثم الحكم بعد ذلك بما يتوافق وهذا التكييف، فإثبات الوقائع يكون على الخصوم أنفسهم، وعلى كل منهم أن يعـــزز وجـــود هذه الوقائع التي تؤيد دعواه ولخصمه الحق بإثبات عكس ذلك ومن

---

(1) عباس العبودي، مرجع سابع، ص 30.

يخفق في مسعاه فإن ذلك تأييداً لخصمه دون الإخلال بقناعة القاضي الوجدانية بما يعرض عليه من أدلة(1).

ومن هنا فإن على القاضي أن يراقب صحة إجراءات الإثبات وما هو مقبول منها قانونا دون أن يقوم هو بجمع الأدلة والاستقصاء عنها أو أن يصل للأدلة بنفسه أو يساهم في وجودها، ولا يعني هذا الإسهاب بشدة في موقف القاضي السلبي الذي يـأخذ بـه نظام الإثبات المقيد بل يفترض في القاضي أن يلعب دوراً في الوصول للحقيقة من خلال تقدير الأدلة ووزن مدى جدية دليل وإهمال غيره، وله أن يأمر من تلقـاء نفسـه بسـماع شـهادة شاهد، متى رأى أن ذلك يؤدي به للوصول للحقيقة المنشودة(2).

ونحى المشرع الأردني هذا المنحى في تحديده لبعض أدلة الإثبات بنـص المـادة (72) من القانون المدني والمادة (2) من قانون البينات، كما نجده في القانون الأخـير قـد حدد مدى إنتاجية الكثير من الأدلة، كالإسناد الرسمية والإسناد العادية، ودفاتـر الـتجار، وغـيرها من الأدلة، ونجده في الوقت نفسه منح القاضي سلطة تقديـرية في تسيير دفة الدعوى، فقد منح قانون البينات القاضـي في المادة (20) والمـادة (25) الحـق بإلزام الخصم بتقديم مستند تحت يده أو جلب إسناد لدى الدوائـر الرسـمية وهذا ما سنشرحه لاحقا عند الحديث عن مبدأ عدم إلزام الخصم بتقديم دليل ضد نفسه.

وفـي مجـال الإثبات الضريبي فلا يمكن هنا تشبيه المقدر بالقاضي بشكل كـامل- وان كان المقدر يفصل في مصالح متعارضة بين الخزينة والأفراد- فدوره لا يـتوقف على الحياد وإنما يتعداه ليقوم بالبحث عن الأدلة بنفسه ويسعى للوصول إلـيها، لإثـبات العبء الضريبي على المكلف، إن هذا لا يجعله خصماً في مواجهة الأخـير بالمعـنى المفهوم لهذه الكلمة، وإنما هو- أن جاز لنا أن نسميه بالخصم – خصم شريف، نزيه، عدل، يسعى للوصول إلى الحقيقة المجردة دون تأثره بمصالح

---

(1) مصـطفى مجـدي هـرجة، قـانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994، د ط، ص 19 .

(2) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 130، وأيضاً: مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 10.

شخصــية تــربطه بهــذا النوع من الخصومة، وكل ما عليه هو أن يتبع إجراءات محددة في كيفية الوصول للبينات لكي يؤيد بها قراره.

2.4.1 عدم قضاء القاضي بعلمه الشخصي.

يحظــر على القاضي أن يفصل في أي دعوى استناداً لعلمه الشخصي، ولو أن هــذا العلــم يــؤدي لمعــرفة ما يخص الدعوى وما يمكن له أن يوصل الحقيقة القضــائية إلـــى مستوى الحقيقة الواقعية، ما دام أن هذا العلم وهذه المعرفة لم تؤيد بأدلـــة تدعمهـــا وتؤكد ما جاء فيها، إلا إذا وصلت إليه هذه الأدلة ضمن إجراءات قانونية.

فـــإذا ما علم بواقعة تخص الدعوى بشكل شخصي، فإن هذا العلم لا يمكن الاستناد إليه في الفصل في الدعوى وإصدار حكم بشأنها فإذا ما شاهد القاضي واقعة ســرقة بنفســه مــثلاً أو حضر مجلس العقد بين المتعاقدين فان عليه أن يتنحى عن الــنظر فـــي هذه الخصومة ويبرز للشهادة أمام قاضٍ آخر يطرح أمامه ما شاهده، وللأخير سلطة تقدير وزن هذه الشهادة ومدى إنتاجيتها في الدعوى[1].

ولا يقصـــد بذلك العلم الذي يتوفر للعامة بشكل عام، والعلم القضائي الذي يتوفر للقاضي بشكل خاص فعلم القاضي بان الفعل الضار بمركبة وتأثير هذا الفعل على أعمدتها وما يصاحب ذلك من نقصان بالقيمة، هو علم يتوفر للعامة ولا يحتاج لدليل أو شهادة خبير فيمكن له أن يبني حكمه بالتعويض استنادا لهذه المعرفة، وإنما المقصـــود بالعلم الشخصي هو ذلك الدليل الخاص بواقعة معينة تخص الدعوى ذات العلاقة دون سواها[2].

ونحـــى المشرع الأردني هذا المنحى بنص صريح بالمادة الثالثة من قانون البينات رقم (30) لسنة 1952 وتعديلاته والتي تنص على انه: ((ليس لقاضٍ أن يحكم بعلمه الشخصي)).

ولا يخـــرج الإثبات الضريبي عن هذا المبدأ بشكل عام، فلا يحق للمقدر أن يكلـــف شخصـــاً بعـــبء ضريبي استناداً لعلمه الشخصي، ما دام أن علمه لم يعزز

(1) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 88.

(2) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 90.

بإثباتات تؤيد ما توصل إليه المقدر عن حجم الدخل الحقيقي للمكلف الذي استند إليه المقدر في تحميل الأخير العبء الضريبي في السنوات مدار البحث، ويجب أن تكون هــذه التعزيزات والبينات خاصة بالمكلف نفسه، ولا أرى ما يمنع أن يذهب المقدر إلــى إثــبات العــرف التجاري، فإثبات نسبة ربح بين تجار مهنة معينة من خلال إقــرارهم بها يعد بينة على صحة هذه النسبة التي أوردها المقدر في قراره القاضي بتحميل مكلف ما عبأ ضريبياً استناداً لهذه النسبة.

وأيضــاً لا يقصد بذلك العلم الذي يتوفر لدى العامة ولدى المقدر خاصة في تقويم ما لديه من بينات وأدلة لتحديد الحجم الحقيقي لدخل المكلف، فلا يمكن للمقدر أن يــبعد الفطــنة والدراية عن مجال عمله، فعلم المقدر أن المكلف تكبد مصاريف إنتاجــية عالــية على الدخل من خلال إقراره أو حساباته تشكل قرينة على ازدهار أعمالــه وزيادة في حجم دخله الحقيقي مما يشكل مرتكزا يمكن من خلاله تقدير هذا الحجم وما يترتب على ذلك من تقدير للعبء الضريبي مع ما يصاحب ذلك من أدلة أخرى تعزز هذه الزيادة وللمكلف الحق بنقض هذه القرينة، فهي ليست قرينة قاطعة وإنما هي قرينة قابلة لإثبات العكس.

مــن هنا فان على المقدر حين إصدار قراره بخصوص أي عبء ضريبي يضــعه علــى كــاهل الأفــراد، أن يثبت كيفية الوصول لحجم هذا الدخل وما هي المعطيات التي استند إليها في اتخاذ قراره، سواء أكان ذلك من خلال كشوف التقدير الذاتي أم من خلال الكشوف الحسية على موقع نشاط المكلف، أم ما يتوفر من دفاتر محاسبية أو معلومات مؤكدة، كإقرار أصحاب العلاقة، أم شهادة من تربطه بالمكلف علاقــة تجاريــة، ومــا إلى ذلك من طرق الإثبات الضريبي المقررة قانوناً، ضمن إجراءات صحيحة.

3.4.1 دور الخصوم الإيجابي ومبدأ المواجهة بالأدلة.

تعتــبر الدعوى ملكاً للخصوم فهم من طرحوها أصلاً في أروقة القضاء في ســعيهم لإثبات وقائع تؤدي إلى آثار قانونية تنشئ حقوقاً للبعض والتزامات في ذمة البعض الآخر.

وللخصم أن يقدم الدليل الذي يراه مناسباً وجائزاً قانوناً، ولخصمه أن ينقض ما جاء في هذا الدليل وبنفس الوسيلة، فإذا كان الإثبات بالشهادة فللخصم أن ينفيه بالشهادة أيضاً، وإذا كان الدليل بالكتابة، فلا يجوز نفيه إلا بالكتابة إلا إذا أجاز القانون خلاف ذلك بنص صريح، كالإثبات بين التجار في علاقاتهم التجارية وهذا ما جاء بنص المادة (31) من قانون البينات الأردني التي تنص على أن: ((الإجازة لأحد الخصوم بإثبات واقعة بشهادة الشهود، تقتضي دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق في دفعها بهذا الطريق.)) وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((... وحيث أن الشهادة تنصبُّ على خبرة فنية لا يجوز نقضها إلا بخبرة فنية مساوية لها أو أقوى منها...))[1].

وعلى ذلك فان أي دليل يقدم للمحكمة يجب أن يعرض على الخصمين ولا يقوم القاضي بمناقشة أي دليل أو سماع أية شهادة إلا بحضور الخصوم، وللخصم إذا ما قُدِمَ دليلٍ في مواجهته أن يفنده ويرد عليه وله كذلك أن يطلب التأجيل للإطلاع والرد بأدلة مناقضة لما ورد فيه من خصمه، وهذا ما نصت عليه المادة (3/72) من قانون أصول المحاكمات الجزائية، والتي تنص على انه: ((للمحكمة أن تعطي الخصوم المهل المناسبة للإطلاع على المستندات والرد عليها كلما اقتضت الحال ذلك.)) وهذا ما يسمى بالمواجهة بالدليل[2].

وفي مجال الإثبات الضريبي فان النزاع الضريبي أمام القضاء لا يعدو أن يكون، كأي نزاع قضائي بين طرفين في مجلس القضاء، ويسري عليه ما يسري على المنازعات القضائية عامة، وللقاضي القول الفصل فيما يقدمه كل من الخصوم لتعزيز موقفه، سواء من المقدر للدفاع عن قراره أو من المكلف لإثبات عدم صحة ما توصل إليه المقدر في قراره من تحميله لأعباء ضريبية، ولا يقال فيه أكثر مما قيل سابقا بهذا الخصوص، مع مراعاة خصوصية العلاقة الضريبية بين المقدر والمكلف التي تكون في اغلب الأحيان ناتجة أصلاً عن وقائع ذات طابع تجاري

---

(1) تمييز حقوق، رقم (96/209)، تاريخ 1996/4/18، مجلة نقابة المحامين، العدد الأول، سنة 45، كانون ثاني عام 1997م، ص 708.

(2) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 20.

ويمكن إثباتها في كثير من النواحي بكافة طرق الإثبات، كما هو الحال بالمنازعات التجارية.

ولكن ما هو الحال في الإثبات أمام المقدر وفي مراحل التقدير الأولى ضمن إطار هذا المبدأ؟ فالمقدر هو الذي يجمع الأدلة وهو الذي يبحث عنها وبناءً على ما توفـــر لديـــه من معلومات وما توصل إليه من قناعات، فإنه يصدر قراره الذي يعد بمثابة قرار قضائي من محكمة ذات درجة أولى[1].

إن المقـــدر هنا هو الخصم والحكم، فإذا كان خصماً نزيهاً يهدف للوصول للحقـــيقة المجردة، وللوصول للقرار الصائب في الفصل بعدالة بين مصالح الخزينة والأفراد، وإذا كان هذا القرار يعتمد بالأصل على قناعات تستند إلى ما يعززها من أدلة، فإن عليه أن يناقش ويقدم للمكلف ما توصل إليه من أدلة بخصوص حجم دخله الحقيقي وان يبرز هذه الأدلة بشكل يؤدي، إما للتسليم بها من المكلف أو لتمكينه من الرد على كل منها وتقديم خلاف ما جاء فيها ضمن نفس الإطار والأسلوب.

فـــإذا كـــان المقدر قد استند في إصدار قرار العبء الضريبي على وثائق وبيـــنات تبيـــن حجم الدخل الحقيقي للمكلف، فإنه يمكن للمكلف أن يثبت خلاف هذه الوثائق والبينات بنفس الأسلوب، وبوثائق وبينات مماثلة لما بين يدي المقدر من قوة وحجية ومضمون.

ويتقـــيد هذا المبدأ في المنازعات القضائية عامة وفي المنازعات الضريبية خاصة بعدة قيود هي[2]:-

1- يجـــب أن يتقـــيد الخصوم في إبراز الأدلة بالطرق التي حددها القانون، فما كـــان يجب أن يثبت بالكتابة لا يجوز إثباته بالشهادة، كما أنه لا يجوز تجزئة الإقـــرار، وكذلـــك فـــي المجـــال الضريبي فإذا كان القانون قد الزم فئة من

(1) تمييـــز حقـــوق، رقم 81/605 تاريخ 1981/12/8، مجموعة قرارات محكمة التمييز الخاصة بقضايا ضـــريبة الدخل، تقنين قسم مديرية الدراسات بدائرة ضريبة الدخل، من سنة 1981، ص 77، ويشار لهذه المجموعة لاحقاً تقنين دائرة ضريبة الدخل.

(2) انظر في هذه القيود، نبيل إبراهيم سعد، مرجع سابق، ص 23 .

المكلفيـــن بمســـك دفاتر حسابية منظمة فيجب عليها إثبات حجم دخلها بهذه الدفاتر.

2- يتقــيد حــق الخصـــوم في الإثبات بما يتمتع به القاضي من سلطة تقديرية للأدلة، فللقاضي رفض إجراء الخبرة لإثبات تزوير مستند إذا كان هناك أدلة تؤكد وجود أو نفي هذا التزوير دون الحاجة لإجراء الخبرة، وللقاضي رفض تحلــيف اليميــن للمدعي إذا رأى انه استطاع إثبات دعواه بغير هذه اليمين، وفـــي هــذا قضـــت محكمـــة التمييز الأردنية بقولها: ((لا يتوجب الاستعانة بالخـــبرة، ما دام أن فعل التزوير ثابت بدليل قانوني، وإن البينة الواردة في الدعوى تؤدي إلى إثبات الجريمة.))(1).

3- يجب على الخصوم التقيّد بالإجراءات التي حددها القانون في إبراز الأدلة، فلا يعتد بسماع شهادة العامل الذي يعمل لدى المكلف بحجم دخل المكلف إذا لـــم يـــأذن المكلف نفسه بسماع شهادته تنفيذاً لأحكام القانون، وهذا ما نصت عليه المادة (31/و) من قانون ضريبة الدخل بقولها: (يدعو المقدر المعترض – (أي المكلف المعترض)– إلى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعترض حق تقديـــم البينة على أسباب اعتراضه، وللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض، كما إن له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعترض عليه، ويشترط في ذلك إن لا يستجوب المستخدم لدى المعترض أو وكيله أو أي شخص آخر يكون مؤتمنا على أسرار عمله، بدون موافقة المعترض).

4.4.1 عدم جواز أن يصطنع الخصم دليلاً لنفسه.

تنحصر البينات التي تقدم بهدف إثبات واقعة معينه في الوقائع الصادرة عن الخصم نفسه ومن أفعاله، سواء أكانت ورقة بخط يده أم موقعة منه أم فعلاً مادياً قام به بنفسه ليكون حجة عليه، فالخصم عند تقديمه بينة في إثبات دعواه يجب أن يستند

---

(1) تميـيز جــزاء، رقـم (83/74) تاريخ 1983/6/15، مجلة نقابة المحامين العدد الخامس، السنة 31، حزيران 1983، ص 1027.

فـي ذلك إلى ما صدر عن خصمه من أدلةٍ تؤكد الوقائع التي إن تمكن من إثباتها أنتجت أثرا قانونياً لمصلحة من ادعى حدوثها[1].

فلا يجوز أن تكون أدلة الخصم مجرد أقواله وادعاءاته أو أن تكون أوراقه مـن صنع يده، ولو أجيز ذلك لأصبحت الادعاءات أمام القضاء لا حصر لها، وقال فـي ذلـك رسـول الله (ﷺ): ((لو أعطي الناس بدعواهم لادعى أناس دماء رجالٍ وأموالهم، ولكن البينة على المدعي واليمين على من أنكر.))[2].

وإذا كان القانون قد استثنى من هذا الأصل بعض الحالات منها مثلاً: الدفاتر الـتجارية ومدى حجتها بين التجار أنفسهم، فان هذا يبقى استثناء ويقصر حجية هذه الدفاتـر بيـن الـتجار أنفسهم وفي حدود علاقاتهم التجارية، ولهذا لا تكون الدفاتر التجارية ذات حجّية قاطعة في مواجهة الآخرين فهي تبقى من صنع صاحبها إلا إذا كـان هـناك قرائـن أخرى تؤيد ما بها من حجية وهذا ما نص عليه قانون البينات الأردنـي بالمادة (15) بقوله: ((دفاتر التجار لا تكون حجة على غير التجار إلا أن البيـنات الواردة فيها عما أوردة التجار تصلح أساساً يجيز للمحكمة أن توجه اليمين المتممة لأي طرف)).

ومـن هـنا فأن هذه البينة تبقى قاصرة بحاجة إلى إكمال ما بها من نقص، سـواء أكان ذلك من خلال بينات أخرى، أم من خلال اليمين المتممة التي يأمر بها القاضي[3].

وفـي هذا الشأن فان الإثبات الضريبي يدور في فلك هذا المبدأ، فلا يجوز لـلإدارة الضـريبية أن تستند في فرض أي عبءٍ ضريبي على المكلفين بناء على بينات تكون هي التي أنتجتها أو تكون هي التي أوجدتها، ولا يعني هذا عدم استنادها علـى أوراق من إعدادها إذا ما كانت هذه الأوراق تستند إلى بينات ووقائع صادرة

(1) انـور سـلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، د ط، ص 28.

(2) شرح صحيح مسلم، ج 12، المطبعة المصرية، 1972، ص 2.

(3) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 25.

من المكلف ذاته من خلال نشاطاته التجارية أو نشاطات من يتعامل معهم من تجار آخرين.

ونجـــد أن اكثر ما يثار أمامنا في ما جرى عليه العمل بدائرة ضريبة الدخل فـــي إعدادها لقسائم معلومات تتعلق بأنشطة المكلفين والتي يستند إليها في كثير من الأحـــيان عند إصدار القرار الضريبي، إضافة إلى ما بين يدي المقدر من سجلات خاصـــة بنشاط المكلف في إصدار القرار الضريبي وما يحمله هذا القرار من عبء ضريبي .

ونـــرى فـــيما يخص هذه القسائم، أنه لا يمكن وصفها بأنها دليل من إعداد الإدارة الضـــريبية، لأن مـــا تحتويه هذه القسائم،ما هو إلا معلومات خاصة بنشاط المكلف تقوم الإدارة الضريبية بتجميعها والبحث عن محتوياتها من منابعها المختلفة، ســـواء من خلال السجلات الرسمية الأخرى أو من خلال دفاتر التجار الآخرين أو مـــن خلال القطاع الخاص- كالشركات الكبرى والبنوك- ولهذا فان محتويات هذه القسائم ما هي إلا معلومات متناثرة من مصادر مختلفة بواقع نشاط المكلف التجاري تقـــوم الإدارة الضريبية بتقنينها من كافة مصادرها، وتضعها بشكل منظم في قسائم تحـــدد حجم هذه المعلومات، وما هو ذو إنتاجية في إقرار العبء الضريبي، وإهمال ما هو غير مجدٍ في هذا المجال، وعليه فان محتويات هذه القسائم تكون معززة بأدلة أخـــرى ووقائع صادرة عن المكلف ذاته، ولا يتعدى إعدادها إلا تبويباً وترتيباً لهذه الأدلة ضمن هذه القسائم من باب التنظيم الإداري ليس إلا، ومن هنا فان حجية هذه القســـائم تعتمد أساساً على مدى حجية المصادر التي تستند إليها هذه القسائم فالقسائم التـــي تعتمد في مصادر معلوماتها على محررات رسمية تأخذ من حيث قوة الحجية مـــا تـــأخذه هـــذه المحررات وكذلك القسائم التي تستند في مصادر معلوماتها على محررات خاصة فإنها تأخذ حجية هذه المحررات أيضاً.

ومما سبق يتبين لنا أن أية بينات تُعدها الإدارة الضريبية، ولا تعتمد في ذلك علـــى أدلـــة أخـــرى تعززها وتكون من فعل المكلف ذاته، فإنها تعد بينات لا يمكن الاســـتناد إلـــيها، ولا يعد إجراء التقدير على المكلف بموجب المادة (30) من قانون ضـــريبة الدخل الأردني التي أجازت للمقدر التقدير على المكلف غيابياً استثناءً على

هذه القاعدة، لان المعلومات المتوفرة لدى المقدر يجب أن تستند إلى بينات تعززها في إقرار العبء الضريبي[1].

5.4.1 عدم إجبار الخصم على تقديم دليل ضد نفسه.

من المبادئ الأساسية أن عبء إثبات أية دعوى يتقدم بها أي طرف دائماً يكون على المدعي بما يتوفر إليه من وسائل قانونية، وحيث إن هذه المهمة من أبجديات مهام المدعي ومن أهم التزاماته، حيث انه ملزم بإثبات دعواه أمام القضاء من خلال إثبات الوقائع التي ينسبها إلى المدعى عليه والتي تشكل أساس الدعوى، دون انتظار تسهيل مهمته من خصمه، وهذا ما ذهبت إليه محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((القاعدة أن البينة على من ادعى، فإذا لم يثبت المدعى ادعاءه بأن المدعى عليه هو المالك فلا يسوغ له أن يطلب من المدعى عليه تقديم البينة على نفي ملكيته.))[2].

فالإثبات واجب وحق فهو حق للمدعي وواجب عليه وحده ولهذا، فان من الطبيعي أن لا يجبر المدعى عليه على تقديم دليل ضد نفسه يعزز به موقف خصمه على حساب موقفه، ويستوي كذلك، عدم إجبار المدعي على تقديم دليل ضد نفسه لمصلحة المدعى عليه عند قيام الأخير بدوره في نفي صحة ما أثبته المدعي[3].

وهذا بطبيعة الحال لا يشمل بالتأكيد عدم استفادة خصم من دليل قدمه خصمه ابتغاء مصلحته هو، فإذا ما قام أحد الخصوم بتقديم بينة ما، فإن من حق خصمه إذا رأى فيها ما يشكل دليلاً لصالحه، أن يستفيد من هذه البينة، لان من قدمها

---

(1) تحتوي قسائم المعلومات التي تعدها دائرة ضريبة الدخل بالأردن على معلومات خاصة بأنشطة المكلف وتكون قد اعتمدت في إعدادها على ما يتوفر إليها من معلومات من الدوائر الرسمية، أو من أي جهة أخري ذات معلومات موثقة، وتكون هذه المعلومات موثقة بأوراق رسمية، مثل: البيانات الجمركية التي تحضرها من دائرة الجمارك، أو العطاءات الحكومية، أو معلومات المحامين من المحاكم، أو معلومات أتعاب الأطباء من الشركات الكبيرة، وسنتناول هذه القسائم وحجيتها في الفصل القادم.

(2) تمييز حقوق رقم (86/639)، تاريخ 1986/9/24، مجلة نقابة المحامين، عدد 7+8، سنة 37، تموز + آب لعام 1989 م ص 1783.

(3) جمال مدغمش، إلزام الغير بتقديم محرر تحت يده، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين، عدد (10+11)، السنة 44، تشرين أول وثاني 1996 ص 2574.

لـــم يجـــبر علـــى ذلك، وإنما قام بهذا سعياً وراء مصلحته وتحقيقاً لغايته الخاصة واستطاع خصمه أن يستخلص منها ما هو مفيد له ومعزز لموقفه.

ورغـــم هذا فان هذا المبدأ لا يجري على إطلاقه بهذا النحو، فهو وإن تقرر كمـــبدأ عـــام، إلا انه يجوز وفي حالات معينة أن يجبر الخصم على تقديم بينة ضد نفسه، ويخضع بذلك لسلطة القاضي التقديرية فإذا ما رأى القاضي أن هذه البينة في صلب الدعوى وتؤدي به للحقيقة كأن يجبر القاضي طرفاً من أطراف الدعوى على تقديـــم مســـتند بحوزتـــه، فـــإذا ما أخل بذلك فان ذلك يؤدي إلى خسارته دعواه أو زعزعة موقفه على اقل تقدير(1).

وقـــد يصل الإجبار إلى حد النص عليه بالقانون، وهذا نصت المادة (100) مـــن قانون أصول المحاكمات المدنية بقولها: ((يحق للمحكمة، أن تأمر أي فريق أن يـــبرز ما في حوزته أو تحت تصرفه من مستندات ترى أنها ضرورية للفصل في الدعوى)).

وكذلك ما نصت عليه المادة (20) من قانون البينات الأردني بقولها:-

((يجـــوز للخصم أن يطلب إلزام خصمه بتقديم الإسناد أو الأوراق المنتجة في الدعوى التي تكون تحت يده :-

أ- إذا كان القانون يجيز مطالبته بتقديمها أو تسليمها.

ب- إذا استند إليها خصمه في أية مرحلة من مراحل الدعوى)).

واخذ المشرع المصري بذات النص السابق في قانون الإثبات بالمادة (20).

ونجـــد أن المادة (23) من قانون البينات الأردني تنص علـــى انه: ((إذا لم يقـــم الخصـــم بتقديم الورقة أو السند في الموعد الذي حددته المحكمة أو امتنع عن حلـــف اليميـــن المذكـــورة، اعتـــبرت الصورة التي قدمها خصمه صحيحة مطابقة لأصـــلها، فان لم يكن خصمه قد قدم صورة عن الورقة أو السند، جاز الأخذ بقوله فيما يتعلق بشكله أو موضوعه)).

وهو ما اخذ به المشرع المصري في المادة (24) من قانون الإثبات.

---

(1) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 23.

ورغم ما سبق، فإننا نرى أن هذه مجرد استثناءات على مبدأ عدم إجبار الخصم على تقديم دليل ضد نفسه، جاءت بنص القانون الذي منح القاضي الكثير من الصلاحيات لتمكينه من توجيه الدعوى وإدارتها، ولهذا فهي تبقى في حدود الاستثناء، ويبقى المبدأ راسخا بشكل عام وما أجيزت هذه الاستثناءات إلا ترسيخاً لمقتضيات العدالة في أن يُجبر خصم على تقديم بينة ضد نفسه، والإفصاح عما بحوزته من أدلة، إذا كانت الغاية إنصاف جميع أطراف الدعوى[1].

ويتجلى هذا المبدأ بوضوح في الدعاوى ذات الطابع الإداري الذي لا يكون فيه الخصمان على قدم المساواة، فالمدعي دائماً يكون الطرف الأضعف في هذه المعادلة، والدولة هي المدعى عليها وتكون الأقوى بما تتمتع به من امتيازات، إضافة إلى ما بحوزتها من وثائق وأوراق لا بد للقاضي من إجبارها على إبرازها، ويكون دور المدعي هنا فقط زعزعة قرينة الصحة الافتراضية في القرارات الإدارية ليتدخل القضاء لصالحه، وفي هذا قضت محكمة العدل العليا بقولها: ((القرار الإداري يصدر متمتعا بقرينة الصحة الافتراضية، وعلى من يدعي بأنه معيب إثبات ما يدعيه، أو تقديم ما يزعزع هذه القرينة على اقل تقدير.))[2].

فكل قرار أداري يفترض قيامه على سبب صحيح مبرر لقيامه في حدود المصلحة العامة، ويكون القرار قائم على فكرة عامة تفترض صحة وسلامة القرار الإداري[3].

فإذا ما استطاع المدعي زعزعة قرينة الصحة الافتراضية في القرار الإداري، فان القاضي يتدخل لإلزام الإدارة على الإفصاح عن أسباب قرارها، فإذا

(1) جمال مدغمش، الزام الغير بتقديم محرر تحت يده، مرجع سابق، ص 2575.

(2) قرار محكمة العدل العليا رقم 94/308 تاريخ 1994/5/24، مجلة نقابة المحامين، عدد 4+5، 1996، ص 681.

(3) عليوه مصطفى فتح الباب، القرار الإداري الباطل والقرار الإداري المعدوم، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، د ط، ص 94.

مـــا تقاعســـت أو امتنعت عن ذلك يعتبر الامتناع إقراراً وتسليماً بصحة ما يدعيه المدعي مما يؤدي إلى الحكم بإلغاء القرار الإداري المعيب(1).

وفي المجال الضريبي فان هذا المبدأ يتجلى بوضوح عند نظر الدعوى في مراحل المنازعات القضائية فان المقدر يعتمد في قراره على وثائق قد يكون الكثير مـــنها بحوزة المكلف، كالدفاتر التجارية، التي دققها المقدر خلال مناقشته لحساباته وميزانيته التجارية، أو من خلال مستندات وجدت بمركز نشاط المكلف.

فـــإذا كـــان الأصل، أنه لا يلزم المكلف على تقديم دليل ضد نفسه لمصلحة قـــرار المقـــدر، فـــيكون هذا في حالة بناء القرار على اجتهادات أو معلومات غير موثقـــة، حيـــث يقع على المقدر عبء إثباتها كاملاً، أما إذا كان القرار مبنياً على وثائق ودفاتر وسجلات، وجدها المقدر بمركز عمل المكلف، كما ذكرنا، فهنا يجوز للمقدر الطلب من المحكمة أن تلزم المكلف على إحضار هذه الوثائق، لأنها الفيصل في موضوع الدعوى.

ولكـــن مـــا هـــو الحال في مراحل التقدير الأولى، إذا افترضنا إنها مرحلة إداريـــة ذات طـــابع قضائي، وتعد التحقيقات التي تقام بها تحقيقات قضائية بقضاء محكمة التمييز في هذا: ((إن الإقرار أمام مأمور الدخل إقرار في مرحلة من مراحل التقاضي الأولية.))(2).

فهـــل يعـــد إلزام القانون لبعض المكلفين بتقديم ميزانية سنوية تبين الحجم الحقيقـــي لنشاط المكلف خلال سنته المالية، وإلزام الكثير من المكلفين بتقديم كشف مالـــي ســـنوي للغاية ذاتها؟ معارضاً لهذا المبدأ، ويعتبر بمثابة إلزام لأحد أطراف المعادلة بتقديم دليل ضد نفسه؟ وذلك بقيام الإدارة الضريبية من خلال القانون بإجبار المكلـــف علـــى تقديـــم حســـابات تبين مدى جدوى نشاطه التجاري ومقدار أرباحه وخسائره، لتكون بيِّنةً عليه تتمكن من خلالها بإلزامه بدفع ضرائب تقدر استناداً لهذه

(1) نـــواف كنعان، وسائل الإثبات الإداري في قضاء محكمة العدل العليا، بحث منشور في مجلة دراسات الجامعة الأردنية، مجلد 26، عدد 1، 1999، ص 60 .

(2) تمييز حقوق رقم (96/381) تاريخ 1996/3/13، مجلة نقابة المحامين العددان (10+11)، السنة 44، تشرين أول وثاني 1996، ص 2745.

الحســابات، تكون حجة عليه في مرحلة التقدير الضريبي الأولى أو في أي مرحلة مــن المــراحل اللاحقــة مــن مــراحل المنازعات الضريبية، سواء خلال مرحلة الاعتراض أو مراحل المنازعات القضائية كالاستئناف والتمييز.

ورغــم مــا ورد في المادة (16) من قانون البينات التي تنــص على انه: ((دفاتر التجار الإجبارية:-

1- تكــون حجة على صاحبها سواء كانت منظمة تنظيماً قانونياً أم لــم تكــن، ولكن لا يجوز لمن يستخلص منها دليلاً لنفسه أن يجزئ ما ورد فيها ويستبعد ما كان مناقضاً لدعواه.

2- تصــلح لأن تكــون حجــة لصاحبها في المعاملات المختصة بتجارته إذا كانت منظمة وكان الخلاف بينه وبين تاجر.

ونــرى أن هذا الإلزام من قانون ضريبة الدخل الأردني لا يتعارض مع هذا المــبدأ، فما يقوم به المكلف من تقديم لحسابات أو لكشف التقدير الذاتي، لا يعد إلا بينة لصالحه وليس ضده، فإذا كان إثبات العبء الضريبي بالأصل على المقدر، وقام القــانون بهذا النوع من الإلزام بنقل جزء منه إلى كاهل المكلف، فانه بهذا يكون قد قــدم ميزة للأخير في إعطائه فرصة لتقديم بينة في صالحه زادت من أعباء المقدر في إثبات خلاف ما جاء فيها بأي وسائل ممكنة، ولهذا فان إلزام بعض الفئات بتقديم شرح عن وضعها المالي السنوي يعتبر دليلاً في صالحها في اغلب الأحوال.

ويستوي في ذلك أية وثائق يلزم المكلف بإبرازها، كعدد العمال والمصاريف الإنتاجية والإدارية مما يعد من قبيل وصف وضعه المالي السنوي.

6.4.1 سريان قواعد الإثبات من حيث الزمان.

الأصــل فــي أي قــانون في المملكة الأردنية الهاشمية أن يبدأ سريانه بعد ثلاثيــن يوماً من نشره في الجريدة الرسمية إلا إذا نص القانون نفسه على غير ذلك ويسري ذلك على أي قانون جديد للإثبات[1].

(1) الدســتور الأردنــي لعام 1952، مادة (93 / 2) نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 1952/1/8، عدد رقم 1093.

ويختلف سريان قانون الإثبات الجديد على الوقائع التي حدثت قبل صدوره من حيث قواعد الإثبات الموضوعية وإجراءات الإثبات.

فمن حيث إجراءات الإثبات فان قواعد القانون الجديد التي تنظمها تسري على الدعاوى القائمة التي لم تفصل بها المحكمة حتى وان كانت تختص بوقائع حدثت قبل صدور القانون، فالقاعدة انه يسري عليها القانون القائم وقت نظر الدعوى حتى إن كان جديداً حيث تطبق هذه الإجراءات وقت تنفيذها إلا إذا نص القانون نفسه على غير ذلك[1].

وهذا ما جاء في المادة (2) من قانون أصول المحاكمات المدنية التي تنص على انه: ((تسري أحكام هذا القانون على ما لم يكن قد فصل فيه من الدعاوى أو تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل به ويستثنى من ذلك:-

1- النصوص المعدلة للاختصاص، متى كان تاريخ العمل بها بعد ختام المحاكمة في الدعوى.

2- النصوص المعدلة للمواعيد متى كان الميعاد قد بدأ قبل تاريخ العمل بها.

3- النصوص المنظمة لطرق الطعن بالنسبة إلى ما صدر من أحكام قبل تاريخ العمل بها، متى كانت ملغية أو مُنشئة لطريق من تلك الطرق.

وكل إجراء من إجراءات المحاكمة تمّ صحيحاً في ظلّ قانون معمول به يبقى صحيحا ما لم يرد نص على خلاف ذلك)).

أما قواعد الإثبات الموضوعية فانه يسري عليها قواعد القانون التي حدثت في ظله وقائعها، ولهذا تسري بخصوص قواعد الإثبات الموضوعية القانون النافذ في الوقت الذي أُعدَّ فيه الدليل أو في الوقت الذي كان يجب أن يعد فيه هذا الدليل، أي إن القانون الساري وقت حدوث الواقعة هو الذي ينظم القواعد الموضوعية المتعلقة بكيفية إثبات هذه الواقعة، ومدى حجية هذا الدليل، حتى ولو صدر قانون لاحق قبل البت في الدعوى يغير في هذه الكيفية، فلو كان القانون يفترض إثبات

---

(1) رمضان ابو السعود، مرجع سابق، ص 31 .

الدين بالكتابة بحد معين فانه يجب إثبات هذا الدين ضمن هذا الحد بالكتابة، حتى لو تغير هذا الحد زيادة أو نقصاً بقانون جديد[1].

ونـرى ذلك جلياً في المجال الضريبي وبشكل واضح لا لبس فيه، فاستناداً لمـبدأ سنوية الضريبة يطبق على السنوات المالية من الناحية الموضوعية لكل سنة القـانون الـذي كـان سـارياً وقتها على حِدَه، ولهذا فإننا نلاحظ أن جميع القوانين الصـادرة التـي تنظم فرض الضرائب على الدخل، تنص على بداية لسريانها من تاريخ الأول من كانون الثاني من السنة التي تلي صدور القانون، وذلك لمنع التداخل بيـن السـنوات المالـية للمكلف، لهذا فان الإجراءات وكيفية الإثبات ومدى فرض الضرائب حتى الإعفاءات الشخصية للمكلفين والشرائح على الدخل، فإنها تطبق على سـنة المكلف المالية حسب القانون الساري وقت هذه السنة، حتى ولو تم تقدير هذه السـنة لاحقـاً، وهـذا ما قضت به محكمة التمييز بقولها: ((تخضع سنوات تقدير الضريبة لقانون ضريبة الدخل الساري المفعول في تلك السنوات، فتخضع السنوات السابقة لصدور قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 وتخضع سنوات التقدير 1983 و 1984 لقانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982.....))[2].

فتقدير سنة 1987 مثلاً يخضع بإجراءاته وكيفية إثباته وكيفية فرض العبء الضـريبي ومدى الإعفاءات والعقوبات الخاصة، يخضع للقانون الساري سنة 1987 حتى لو تم التقدير عليها سنة 2004، ويسري هذا على جميع السنوات الأخرى التالية لـنفاذ القـانون ولهذا فان قانون ضريبة الدخل، هو القانون الذي لا يلغى تجاه أي مكلـف ويـبقى يطبق على كل سنة مالية القانون النافذ وقتها حتى لو تم إلغاؤه فيما بعد.

إما من الناحية الإجرائية فان القانون النافذ هو ما يطبق على كافة السنوات حـتى لـو كان بعضها يخضع لقانون سابق، فكيفية تبليغ الإشعارات وإرسال دعوة

---

(1) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 29، 30 .

(2) تميـيز حقـوق، رقم 97/336، تاريخ 1997/9/10، مجلة نقابة المحامين، العددان (7+8)، سنة 46، تموز + آب عام 1998 م، ص 2295.

الحضور ومواعيد الطعن بقرارات التقدير، كل هذا يتم وفقاً للقانون النافذ عند القيام بأي إجراء من هذه الإجراءات بغض النظر عن السنة المعنية بالتقدير.

5.1 محل الإثبات وشروطه.

محـــل الإثبات: هو الأمر الذي يجب على المدعي معرفته وإثباته، وما هو المتوجب عليه إثباته، للحصول على حقه ولكي يحصل المدعي على هذا الحق، فهل عليه إثبات الحق ذاته أم عليه إثبات الواقعة القانونية التي تشكل مصدر الالتزام بهذا الحق؟.

تعد الواقعة الأساس المنشئ للحق الذي يدور مع إثباتها، وجوداً وعدماً، فمن أفلـــح فـــي إثـــبات الواقعـــة، وما أسهمت فيه من آثار قانونية أمام القضاء، وجعله متبصـــرا بأحداثها، وجعل القضاء يقوم بدوره في تكييف هذه الوقائع بما يوافقها من نصـــوص قانونـــية، ليكون لهذا التكييف الأثر الذي يبحث عنه كل طرف، والمتمثل بالحصول على الحق موضوع النزاع.

وهذا الإثبات الذي يدور معه الحق وجوداً وعدماً ويدور حول الوقائع محل الخصومة، مقيد بعدة شروط يلتزم بها أطراف المعادلة من خصوم وقضاة على حد سواء.

ويـــدور محـــل الإثـــبات الضريبي في الفلك نفسه الذي يدور به أي محل للإثـــبات، فالوقائع التي تشكل مصدراً لدخل المكلف وحجم هذا المصدر، هي المحل فـــي هـــذا النوع من الإثبات، كما أن الإثبات هنا مقيد بنفس الشروط التي يتقيد بها الإثبات بشكل عام.

وتتمـــثل شروط الإثبات: أولاً في وجود واقعة متنازع عليها، وثانياً في أن تكون هذه الواقعة متعلقة بالدعوى، وثالثاً في أن تكون منتجة في الدعوى، ورابعاً أن تكون محددة، وخامساً أن تكون ممكنة، وسادساً أن يكون جائزاً إثباتها قانوناً.

وسنقوم ببيان محل الإثبات وتوضيح هذه الشروط فيما يلي.

1.5.1 محل الإثبات.

الإثـــبات كما مر معنا هو: إقامة الدليل بالطرق القانونية على وجود واقعة قانونية متنازع فيها يترتب على إثباتها ثبوت الحق لأحد أطراف الدعوى.

ومصـــدر الحق المراد إثباته إما أن يكون تصرفاً قانونياً، أو واقعة مادية، وعلـــى الخصم إثبات هذه الواقعة ليرتب القانون أثراً نتيجة لهذا الإثبات فالقاضي لا يقضــــي بالحق المدعى به ما لم يثبت أمامه بالدليل على حدوث الواقعة المحدثة لهذا الحق سواء كانت عملاً قانونياً يتمثل باتجاه الإرادة لإحداث اثر معين، سواء أصدر مـــن جانبين كالعقد أم من جانب واحد كالهبة أو تم بإرادة واحدة كالوصية أو كانت عملاً مادياً يظهر بشكل محسوس سواء اتجهت الإرادة لإحداثه أم لا، كالفعل الضار أو الفعل النافع[1].

فســـند الملكية يقضي بالضرورة إلى ملكية الشيء لصاحب السند ولكن ليس بشـــكل يقيني، لأن السند قد يكون غير صحيحٍ أو يكون البائع غير مالك بالأصل أو فـــاقداً لأهليته، وعلى المدعى عليه إثبات ذلك، ووجود بينات بيد الدائن على وجود الدين دليل على عدم الوفاء من المدين وعلى المدين إثبات خلاف ذلك[2].

وهـــذا مـــا ذهبـــت إليه محكمة التمييز بقولها: ((وجود الشيكات موضوع الدعـــوى بيد المدعي، هو قرينة على عدم الوفاء بها عملاً بمفهـــــوم المادة (170) من قانون التجارة وعلى مدعي العكس إثبات ذلك .))[3].

وعلـــيه فـــان على من يدعي نشوء الحق إثبات الواقعة التي يستند إليها في نشـــوئه وإذا ما تم إثبات هذه الواقعة فان القانون هو الذي يحدد الأثر لهذا الإثبات، فأطـــراف الدعـــوى يلتزمون بإثبات الوقائع لا القانـــــون، وقد قيـــل في القضاء: ((اعطني الواقع لأعطيك القانون))[4].

والواقـــع هـــو الســـبب المنشئ للالتزام سواء كان تصرفاً قانونياً أو واقعة قانونية.

فالســـبب الإنشـــائي لالـــتزام كل من المؤجر والمستأجر هو عقد الإيجار، والقانون هو الذي يرتب على هذا العقد أثره بصفته واقعا مقرراً بين أطرافه، والفعل

---

(1) محمد مطر، مرجع سابق، ص 67، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 62.

(2) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 59.

(3) تمييز حقوق رقم (94/1112) تاريخ 1995/2/13، مجلة نقابة المحامين العددان (10+11)، السنة 44 ، تشرين أول وتشرين ثاني 1996، ص 2793.

(4) انور سلطان، مرجع سابق، ص 14، وأيضاً: عباس العبودي، مرجع سابق، ص 30.

الضـــار كواقعة هو مصدر الالتزام في تعويض المتضرر والقانون هو الذي يرتب أثر هذا الفعل، ويقع على المدعي إثبات حدوث الفعل كواقع والقانون يرتب ما على ذلــك مـــــــــن آثار، فالقانون مصدر غير مباشر لكافة المصادر الأخرى ويكون أحـيانا مصــدراً مباشــراً لبعض مصادر الالتزام كالتزام الخدمة العسكرية والتزام المكلفين ضريبياً بتقديم كشوفات مالية سنوية.

وهــذا ينطــبق علــى كافــة فروع القانون ولا تختلف نظرية الإثبات بهذا الخصوص بالذات في القانون الخاص عنها في القانون العام .

2.5.1 شروط الإثبات.

لإثبات أي واقعة- يسعى الخصوم لإثباتها- لا بد لهم من التقيّد بعدة شروط لا يصــح الإثبات بغيابها، ويبقى ذلك تحت رقابة القضاء الذي له الحق في تقييم ما يــتقدم بــه الخصوم من بينات ومدى توفر هذه الشروط التي يستوجبها القانون في الواقعة محل النزاع لقبول هذا الإثبات أو رفضه وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:-

أولاً: أن تكون الواقعة متنازعاً فيها.

يشــترط فــي الواقعة المراد إثباتها أن يكون هناك نزاع بشأنها بين أطراف الدعوى.

فلا خلاف على انه لا حاجة لإثبات أي جزئية يتم إقرارها من احد الطرفين، فــإذا مــا اقر أحد أطراف الخصومة بادعاء الآخر فلا حاجة للطرف الآخر بتحمل عبء إثبات هذه الجزئية التي اقر بها خصمه ويكون ذلك بمثابة إعفاء له من عبء إثــباتها، ولا حاجة لإضاعة وقت القضاء ببحثها والتأكد منها، ويقوم مقام الإقرار، الــنزاع فــي أمــر بديهي لا حاجة فيه لدليل مثل النزاع بوقت غروب الشمس أو شروقها أو النزاع بشرط الثانوية العامة لدخول الجامعة(1).

ومن البديهي كذلك أن يكون النزاع بين أطراف الواقعة، فلا يجوز أن يكون النزاع بين طرف وآخر ليس له علاقة بالدعوى، مثل الادعاء من شخص على آخر بأنه متسبب بضرر لطرف ثالث أو انه مدين لشخص آخر.

---

(1) عبدالرزاق السنهوري، مرجع سابق، ص 59،60، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجـــع سابق، ص 68.

وتكون الواقعة محل النزاع كلياً أو جزئياً، فقد يقر المدعى عليه[1] بموضوع الدعوى كلياً- وهنا لا نكون أمام نزاع أصلاً- ويكون الحق ثابتاً لصاحب الادعاء، أو ينكر المدعى عليه الواقعة بكاملها، ليقع هنا على المدعي إثباتها بالطرق التي أجازها القانون، أو من الممكن أن يقر المدعى عليه بجزء من الواقعة محل الدعوى، فهنا يقع على المدعي عبء إثبات الجزء الآخر المتنازع فيه فقط، كأن يقر المدعى عليه بواقعة البيع وينكر عدم دفع بقية الثمن، فهنا يكون النزاع في القدر الذي أنكره الأخير وعلى المدعي عبء إثباته، ويصبح ما تم إقراره حقيقة واقعية ليست بحاجة إلى إثبات ويصبح إقراره حجة عليه[2].

وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((استناد المحكمة في إثبات المديونية وسببها إلى سند خطي لم ينكره المدعى عليه يجعله حجة عليه عملا بالمادة (11) من قانون البينات ويكون استناد المحكمة في الحكم في محله))[3].

ويرى بعض الفقه[4] فكرة عدم تقييد القاضي بالتسليم بالواقعة أو بالجزئية محل الإقرار لان الإقرار لا يطابق الحقيقة دائماً مما يؤدي إلى أن الحقيقة القضائية تكون مغايرةً تماماً للحقيقة الواقعية، وتتجلى الفكرة في إعطاء القضاء سلطة رقابة على الوقائع التي يقر بصحتها أحد الخصوم، كان يتفق الخصمان على إخفاء أمر غير مشروع، أو أن تكون إرادة أحدهما معيبة،مما يتوجب فرض رقابة قضائية على هذا النوع من الإقرار الذي يتفق بشأنه الخصوم.

ورغم وجاهة هذا الرأي إلى حد ما، إلا أنه لا يتفق مع المنازعات المدنية التي تتوقف فيها مصالح الخصوم على ما يمكن لهم إثباته، ويبقى الإثبات هنا من عملهم لا من عمل القضاء، بما أن هذا النوع من الاتفاق لا يمتد للمساس بمصالح

---

(1) عرفت المادة (44) من قانون البينات الأردني الإقرار بأنه: (الإقرار هو إخبار الإنسان عن حق عليه لآخر).

(2) احمد نشأت، مرجع سابق، ص 33.

(3) تمييز حقوق رقم 99/663، تاريخ 1999/11/3، مجلة نقابة المحامين، العددان (11+ 12)، سنة 48، تشرين الثاني وكانون الأول عام 2000 م، ص 3881.

(4) رضا رضا المزغني، مرجع سابق، ص 63.

الغـــير أو بالـــنظام العـــام أو الآداب العامة وهذا ما أكدته المادة (50) من قانون البينات الأردني والتي تنص على انه: ((يلزم المرء بإقراره إلا إذا كذب بحكم)).

وأكـــثر ما نجد تطبيقا لهذا الشرط في العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضـــريبية فـــي النزاع الخاص بكيفية فرض الضريبة المستحقة والذي ينحصر في حدود الخلاف بينهما، فإذا ما أنكر المكلف وجود مصدر الدخل من أساسه، فإن على المقـــدر عـــبء إثبات وجود هذا المصدر، أما إذا اقر المكلف بوجود هذا المصدر وأنكـــر حجـــم الدخل أو أقرّ بهذا الحجم لكنه نازع بنسبة الربح، أو نازع باحتساب المصـــاريف، أو نـــازع بالإعفاءات الخاصة به، فهنا يكون ما نازع به المكلف، هو محـــل الـــنظر في هذا النزاع، سواء أكان ذلك خلال مرحلة الاعتراض أم مرحلة الاســـتئناف أو التميـــيز، حتى أن عدم إثارة أي نقطة من قبل المكلف خلال مرحلة الاعـــتراض، تعتـــبر بمـــثابة إقرار ضمني بما جاء فيها ولا يجوز له إثارتها خلال مـــراحل النزاع اللاحقة، وهذا ما جاء بنص المادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل لســـنة 1985 وتعديلاتـــه بقولهـــا ((.... ولا يجوز إثبات أي وقائع لم يُدّعَ بها أمام الشخص الذي صدر عنه القرار المستأنف)).

ثانياً: أن تكون الواقعة متعلقة بالدعوى.

يقصـــد بـــالقول: إن الواقعة متعلقة بالدعوى: أي أن إثبات وجود أي واقعة يكـــون ذا صلة وثيقة بالحق المراد إثباته، وإن إثبات هذا الوجود يكون ذا اثر كبير في الفصل في الدعوى[1].

أما إذا كانت الواقعة غير متصلة بالدعوى، فإن إثباتها يكون غير ذي جدوى أو أثـــر، فإثـــبات عقـــد البيع يعني إثبات التزام البائع تجاه المشتري بتسليم المبيع، وإثـــبات الـــتزام المشتري تجاه البائع بدفع الثمن، وإثبات الفعل الضار يعني، إثبات الـــتزام الفـــاعل تجـــاه المتضرر بالتعويض، ولكن إثبات عقد البيع لا يكون متعلقاً بـــالدعوى ولا يمكـــن أن يأتي بفائدة إذا لم يكن هو محل النزاع، فإذا اقر الطرفان بحدوث واقعة البيع وتنازعا على ما تبقى من ثمن، فتكون الواقعة المتعلقة بالدعوى

---

(1) محمـــد حســـن قاسم، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2002، د . ط، ص 65.

هـي واقعة عدم دفع الثمن، وينحصر الفصل في الدعوى في إثبات هذا الدفع من عدمـه، لان واقعـة البيع ليست محل خلاف ولا يكون إثباتها متعلقاً بالدعوى وإنما الخـلاف مـتعلق بما تبقى من الثمن، وفي هذا قضت محكمة التمييز بقولها:((كون الشـيك المحـرر لأمر المدعية هو مهرها المستحق بذمة المدعى عليه، لا يعني أن المحكمة الشرعية هي المختصة لرؤية هذه الدعوى، لان هذا المبلغ ليس محل نزاع بين الطرفين وإنما هو دين ثابت .))[1].

كمـا لا يعد إثبات المدين أنه قام بسداد دينه كبينة على مدى التزامه، متعلق بدعوى انه غير مدين لشخص آخر.

وقـد يكـون الإثـبات متعلقاً بالدعوى ولكن بأسلوب غير مباشر- كالقرائن القانونـية- فإثـبات المسـتأجر أنه دفع أجرة شهري نيسان وأيار وما يليهما متعلق بإثبات انه قام بدفع أجرة الأشهر السابقة من نفس العام وما قبلها، وأيضا إثبات مدى علاقـة المدعـي بالمدعى عليه وقربهما الشديد دليل على مدى علم الأول بإعسار الثاني، لأن علم المدعي يترتب عليه التزام وحقوق تختلف في حال جهلـه بها[2].

وفي القضايا الجنائية، يجب أن يكون الإثبات تجاه المتهم متعلقاً بصميم التهمة الموجـة إلـيه، فـلا يعني إثبات أن المتهم كان من أرباب السوابق، أنه هو من قام بـالفعل المنسـوب إلـيه، بيـنما إثبات واقعة سفره إلى مكان الجريمة يعتبر متعلقاً بالدعوى، وان كان ليس دليلاً قاطعاً على قيامـه بالجريمة.

وفـي المجال الضريبي، فإن إثبات عملية استيراد المكلف لكميات من سلعة معيـنة، مـتعلق بإثبات وجود مصدر دخل له، وإثبات أن المكلف يتكبد مصاريف عالـية مـن نفقات الكهرباء والماء وغيرها، فهذا متعلق بإثبات حجم العمل وحجم الدخـل المتحقق للمكلف من هذا المصدر، وإن هذا المصدر عالٍ بمقدار زيادة هذه المصاريف، ويعتبر غير متعلق بالدعوى قيام المقدر بإثبات الحجم العالي لدخل جار المكلف الذي يمارس نفس النشاط .

---

(1) تمييـز حقوق رقم (1308 / 94) تاريخ 1995/2/22، مجلة نقابة المحامين العددان (10+11)، السنة 44، تشرين أول وثاني 1996، ص 2808.

(2) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 41، وأيضاً: رضا المزغني، مرجع سابق، ص 67.

وقـد يكـون الإثبات بشكل غير مباشر فإذا أثبت المكلف قيامه بقبض خلو لكافة مركز نشاطه التجاري، فهذا يعني إثبات واقعة بيعه لهذا المركز.

وتقدير مدى تعلق الواقعة بالدعوى، هي مسألة موضوعية تستقل بها محكمة الموضوع دون رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك.

ولا يكفي أن تكون الواقعة متعلقة بالدعوى، بل يجب أن تكون منتجة فيها.

ثالثاً: أن تكون الواقعة منتجة بالدعوى.

أن هذا الشرط– متعلق بصورة أو بأخرى– بالشرط السابق فماذا يعني تعلق الواقعـة بـالدعوى إذا لم تكن منتجة فيها، وذات أثر في الفصل، وترجيح كفة أحد المتخاصمين على الطرف الآخر، مما يدفع القضاء للحكم له بموضوع الدعوى.

فإذا ما تم إثبات أية واقعة منتجة بالدعوى ومتعلقة بها، فهذا يؤدي إلى اقتناع القاضـي بما تفيده هذه الواقعة بعد إثبات حدوثها، مما يشكل الأثر الأكبر في توجه القاضي لإصدار حكمه لمصلحة من استطاع القيام بإثبات صحة دعواه، ولا يشترط أن تكـون الواقعـة المراد إثباتها حاسمة في موضوع النزاع، وإنما يكفي أن تشكل عنصراً من عناصر الاقتناع لدى القاضي، ليكون حكمه بما يتناسب مع أحداث هذه الواقعة[1].

ويعنـي أن تكون الواقعة منتجة في الدعوى، يقتضي بداهة أن تكون متعلقة فـيها، ووجود هذا الشرط يغني عن الشرط السابق، أو يقضي بوجوده، بينما العكس غير صحيح فقد تكون الواقعة متعلقة بالدعوى ولكن غير منتجة فيها.

فإثبات أن المدين قد قام بدفع القسط الثامن وما سبقه، لا يعني انه ملتزم بدفع بقـية الأقسـاط اللاحقة فهذا الإثبات متعلق بالدعوى ولكنه غير منتج فيها، وكذلك إثـبات الحيازة لمدة اثني عشر عاماً متعلق بالدعوى، ولكنه غير منتج فيها إذا كان القانون يشترط إثبات الحيازة لمدة خمسة عشر عاماً لاكتساب الملكية[2].

---

(1) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 58.

(2) رضـا المزغني، مرجع سابق، ص 69، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 70، وأيضاً: مفلح القضاة، مرجع سابق، مرجع سابق، 42.

ويعود لمحكمة الموضوع تقدير مدى إنتاجية البينة المقدمة في الدعوى ولها رفض أية بينة لا ترى فيها ذلك، وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((للمحكمة رفض سماع البينة الشخصية إذا رأت أنها غير منتجة في الدعوى))[1].

وفي المجال الضريبي فإن إثبات أية واقعة يجب أن يكون منتجاً في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، فإثبات حجم نشاط المكلف ما، لا يتم من خلال إثبات حجم نشاط مكلف آخر يمارس نفس النشاط.

وكذلك يجب أن تكون الوقائع- محل الإثبات- متعلقة ومنتجة في إثبات حجم دخل المكلف، وبالتالي حجم العبء الضريبي عليه، فإثبات المكلف لبيعه لمركز نشاطه قد يكون متعلقاً بالدعوى ولكنه يكون غير منتج فيها، إذا كان البيع في سنة لاحقة للسنة مدار البحث، ويكون منتجاً إذا كان البيع في نفس السنة أو في سنة سابقة عليها.

رابعاً : أن تكون الواقعة محددة.

يقصد بهذا الشرط أن الواقعة محل الإثبات يجب أن تكون محددة تحديداً نافياً للجهالة، بشكل يمكن معه لمن تعرض عليه ظروف الواقعة أن يتمكن من تحديد ما هو المطلوب بالإثبات هنا، أو ما هي الوقائع المراد إثباتها، فالإثبات اقتناع والاقتناع لا يرد على شيء مبهم ليس له حدود، ولا يمكن التحقق من أدلته ومدى تعلقها به، لأن الواقعة غير المحددة، يستحيل إثباتها، وقضت بذلك محكمة التمييز الأردنية بقولها: ((يتفق وحكم القانون عدم استجابة المحكمة لطلب المدعى عليه بإجراء المحاسبة، إذا لم يحدد على وجه الدقة المفردات المطلوب تصحيحها من حسابه الجاري...))[2].

---

(1) تمييز حقوق رقم (97/230)، تاريخ 1997/3/11، مجلة نقابة المحامين، العدد الخامس، سنة 46، أيار 1998، ص 1411.

(2) تمييز حقوق رقم (91/368)، تاريخ 1991/9/4، مجلة نقابة المحامين، الأعداد (1،3)، سنة 41، (كانون ثاني / شباط / آذار) عام 1993، ص 222.

فمـــن يدعـــي بدين على آخر، عليه إثبات مصدر التزام هذا الآخر، هل هو نتيجة عقد مثلاً وما هو هذا العقد، هل هو عقد بيع أو إيجار أو قرض وشروط هذا العقد ومقدار التزامه وموعد سداده.

وإذا كـــان الالتزام المدعى به نتيجة فعل ضار مثلاً، فعلى المدعي إثبات قيام المدعـــى عليه بهذا الفعل، وإن هذا الفعل قد أدى إلى ضرر بالمدعي ومدى العلاقة الســـببية بيـــن الفعل والضرر، وهنا على المدعي إثبات ظروف الفعل ذاته بدقة من حيث زمانه ومكانه وأسبابه إلى آخر ما يتعلق بهذا الفعل.

والإثـــبات إمـــا أن يكون لواقعة إيجابية- كما ورد بالأمثلة السابقة- وأما أن يكـــون لإثبات واقعة سلبية، كإثبات الطبيب عدم تقصيره في علاج المريض بإثباته قيامه بواجبه لكونه مطالب ببذل عناية لا بتحقيق نتيجة(1).

وكذلك المدعي للمطالبة بإعادة دفع غير المستحق فيقع عليه عبء إثبات عدم مديونيـــته بمـــا دفعـــه فهـــذه واقعة سلبية يلتزم بها المدعي إذا ما دفع خصمه بأنه مدين(2).

وقـــد يقتضـــي الإثبات لواقعة سلبية، إثبات واقعة إيجابية مرافقة لها، فإثبات الشـــخص غـــيابه عن مسرح الجريمة يقتضي بالضرورة إثبات واقعة إيجابية تتمثل بإثبات وجودة بمكان آخر(3).

ولا يطالـــب المدعـــى عليه بإثبات الواقعة السلبية، إذا ما أنكرها من أساسها إنكـــاراً كلـــياً بحيـــث إنه لم يقر بما جاء بها أو بأي اثر قانوني ترتبه أو أي علاقة تربطه بالواقعة محل الادعاء فهنا يقع عبء الإثبات كاملاً على المدعي، ولكن إذا ما دفـــع المدعى عليه بدفع ما، فإن دفعه يعتبر بمثابة ادعاء، ويجب عليه إثبات صحة واقعـــة هذا الادعاء، فمثلاً دفع فاعل الفعل الضار بأنه كان في حالة دفاع شرعي،

(1) مفلـــح القضـــاة، مرجع سابق، ص 38، وأيضاً: عباس العبودي، مرجع سابق، ص 60،61، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 66.

(2) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 64.

(3) رضا المزغني، مرجع سابق، ص 66.

يعتــبر بمــثابة مدعٍ بالوضع الذي دفعه لهذا الفعل، وبما أنه أصبح مدعياً هنا فإن عليه إثبات صحة ادعائه(1).

وفي المجال الضريبي، فإن ما يقال فيه لا يخرج عن الإثبات في أي فرع من فــروع القانون الأخرى، ويجب على المدعي مكلفاً كان أم مقدراً إثبات الواقعة التي يعتمد عليها كل منهم بشكل تنتفي معه الجهالة الفاحشة.

ويعــد قــرار المقــدر بوجود مصدر دخل للمكلف معززاً بالبينات كالبيانات الجمركــية مثلاً الخاصة بالمكلف نفسه والسنة نفسها، والمحددة تحديداً نافياً للجهالة نفياً مطلقاً، يعد حجة على المكلف الذي له الحق بإثبات خلاف ما جاء فيها، فادعاؤه أن البيانات الجمركية تخص سلعة معفاة من العبء الضريبي، يعد ادعاءً إيجابياً من طرفه عليه إثباته بشكل محدد ونافٍ للجهالة نفياً مطلقاً.

خامساً: أن تكون الواقعة ممكنة الإثبات.

يقتضي إثبات أي دعوى إثبات الوقائع الخاصة بها ولهذا فإنه يجب أن تكون الوقائع المراد إثباتها قابلة للإثبات وغير مستحيلة، ويمكن لأحد أطراف الدعوى أن يقــدم من الأدلة ما يؤكد حدوث هذه الواقعة، لأن الواقعة المستحيلة لا يمكن حدوثها وغــير جائــز إثــباتها، ولا يمكن التكليف بمستحيل لأي كان، وبالتالي فإن الوقائع المستحيلة لا يمكن أن تكون محلاً للإثبات، ويعتبر هذا من قبيل العبث الذي يجب أن تصان عنه المحكمة حفاظاً على وقتها وهيبتها من الهدر(2).

والاســتحالة قــد تكــون عقلية لا يمكن تصديقها عقلاً مثل من يدعي بنوته لشخص يقاربه سناً، أو من يدعي رؤية هلال رمضان وهو أعمى، أو ادعاء شخص بوجــوده فــي مكانين في وقت واحد، أو ادعاء شخص سليم بإصابته بضرر جراء ضــربه بورقــه مــثلاً، فهذه كلها وقائع لا يمكن تصديقها ولا يمكن أن تكون محلاً للإثبات.

(1) مفلح القضاة، مرجع سابق، الهامش، ص 40، وأيضاً: رضا المزغني، مرجع سابق، ص 66.

(2) محمــد فتح الله النشار، أحكام وقواعد الإثبات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، د ط، ص 246، وأيضاً: سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 97، وأيضاً: عباس العبودي، مرجع سابق، ص 61.

وقـد تكـون الاستحالة قانونية كإثبات خلاف واقعة افترض القانون صحتها مسبقاً مثل حجية الأمر المقضي به[1].

فكل الأمثلة السابقة وما شابهها، ومدى استحالة إثبات وقائعها يستقل بتقديرها قاضي الموضوع، وعليه أن يلتزم بتسبيب قراره في حالة تقديره لعدم إمكانية إثبات الواقعة، مراعاة لحق الخصوم وتجنباً لهدر حق أحدهم في واقعة ممكن إثباتها[2].

وفـي المجال الضريبي أيضاً يجب أن تتقيد الوقائع المراد إثباتها، سواء من المكلـف أو المقـدر بهذا الشرط، وأن تكون ممكنة الإثبات، فان كانت الواقعة غير ممكنة الإثبات فإنها تُهدر، سواء من المقدر في مراحل التقدير الأولى أو في مراحل النزاع اللاحقة.

ويمكن أيضاً أن تكون الاستحالة في إثبات العبء الضريبي متصورة الوقوع عقلاً، مثل من يطالب بإعفاءات جامعية لأولاده، رغم عدم وجود أولاد له أصلاً أو أن أولاده لا زالوا صغاراً.

ويمكـن أيضـاً أن تكون الاستحالة لصعوبة الإثبات، وليس لصعوبة الوقوع كمن يدعي انه لم يستفد من نشاطه التجاري، ولم يروج أياً من بضائعه منذ اكثر من سـنة، فتكمـن الاسـتحالة هـنا من حيث إمكانية الإثبات، وليس من حيث استحالة الوقوع.

وأيضاً تبقى مسألة تقدير إمكانية إثبات الواقعة الضريبية من صلاحية المقدر الضريبي وعليه أن يسبب قراره من حيث صعوبة إثبات هذه الواقعة، ويبقى قراره قابلاً للفسخ، أو التأييد استناداً لهذا التسبيبِ في أي من مراحل النزاع اللاحقة.

سادساً: أن تكون الواقعة جائزة الإثبات ومقبولة قانوناً.

نصـت الفقرة الأولى من المادة الرابعة من قانون البينات الأردني على أنه: ((يجـب أن تكـون الوقـائع التي يراد إثباتها متعلقة بالدعوى ومنتجة في الإثبات وجائـزاً قبولها)).

(1) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 60.

(2) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 62.

وعلى ذلك فان الواقعة المراد إثباتها، يجب أن يكون إثباتها جائزاً ومقبولاً، فالإجازة أنواع تختلف باختلاف الواقعة المراد إثباتها، فبعض الوقائع لا يجوز إثباتها كونها مخالفة للآداب العامة، مثل إثبات العلاقة الجنسية غير المشروعة بين اثنين أو إثبات دين بالقمار، مما يعد مخالفاً للآداب العامة [1].

وبعض الوقائع لا يجوز إثباتها لكونها مخالفة للنظام العام، كمثل إثبات واقعة بشهادة طبيب مما يتضمن إفشاءً لسر مهنته دون إذن من السلطة المختصة، أو إثبات واقعة استناداً لشهادة موظف عن معلومات وصلت إليه بحكم وظيفته حتى ولو كان ذلك بعد تركه للوظيفة إذا لم يؤذن له بذلك من قِبل الجهة المختصة، وفي هذا نصت المادة (36) من قانون البينات الأردني بقولها: ((الموظفون والمستخدمون والمكلفون بخدمة عامة لا يشهدون– ولو بعد تركهم العمل– بما يكون قد وصل إلى علمهم أثناء قيامهم بالعمل من معلومات ولا تجوز إذاعتها، ومع ذلك فللسلطة المختصة أن تأذن لهم بالشهادة بناءً على طلب المحكمة أو أحد الخصوم .)).

وكذلك نصت المادة (37) من نفس القانون بقولها: ((من علم من المحامين أو الوكلاء أو الأطباء عن طريق مهنته أو صنعته، بواقعة أو بمعلومات لا يجوز له أن يفشيها ولو بعد انتهاء خدمته أو زوال صفته، ما لم يكن ذكرها له مقصوداً به ارتكاب جناية أو جنحة، ويجب عليهم أن يؤدوا الشهادة عن تلك الواقعة أو المعلومات متى طلب منهم مَن أسرّها إليهم على أن لا يخل ذلك بأحكام القوانين الخاصة بهم)).

كذلك لا يجوز إثبات واقعة إذا تعارض إثباتها مع نص القانون صراحة، كأن ينص القانون على عدم إثبات مبلغ معينٍ بالشهادة إذا زاد عن حد معين، وكذلك لا يجوز لخصم إثبات عكس ما جاء باليمين الحاسمة إذا ما وجهها لخصمه وحلفها[2] .

وتعد مسألة شرعية الواقعة المراد إثباتها، مسألة قانون تخضع لرقابة محكمة التمييز.

---

(1) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 71.

(2) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 71، وأيضاً: محمد النشار، مرجع سابق، ص 255.

ولا يخـــرج الإثبات الضريبي عن هذا المبدأ، فإن إثبات أية واقعة يُؤثر في الدعــوى الضـــريبية وبالتالي يُؤثر في العبء الضريبي يجب أن يكون متوافقاً مع القـــانون، فـــإذا مـــا لجأ المقدر لإثبات العبء الضريبي بغير الطرق التي أجازها القـــانون، فـــإن هـــذا الإثبات يعد معيباً غير جائزٍ،وخير مثال هنا أن من حق مقدر الاعـــتراض أن يســـتجوب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بتقدير العبء الضـــريبي، على أنه لا يحق له استجواب من يعمل لدى المكلف دون إذن منه، فإذا مـــا ارتكـــز المقدر في قراره على المعلومات المستقاة من مستَخدمي المكلف دون الحصـــول على الأذن المسبق من رئيس المُستَخدم فأي إثبات لأي واقعة نتيجة هذا الاســـتجواب المذكور، يعد إثباتاً معيباً غير مشروع لا يمكن الاعتماد عليه في تقدير حجـــم الدخـــل الحقيقي للمكلف، مما يعرض القرار الضريبي للفسخ في أي مرحلة لاحقة.

وهـــذا مـــا نصت عليه المادة (31/و) بقولها: ((يدعو المقدر المعترِض –أي المكلـــف المعـــترِض – إلى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه، وللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وطلب إبـــراز الســـجلات والمســـتندات المتعلقة بدخل المعترض، كما أن له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعترض عليه، ويشترط في ذلك أن لا يســـتجوب المســـتخدم لدى المعترض أو وكيله أو أي شخص آخر يكون مؤتمنا على أسرار عمله بدون موافقة المعترض)).

الفصل الثاني

وسائل وصلاحيات الادارة الضريبية في إثبات العبء الضريبي

تتحدد الضرائب وحجمها ومقدارها استناداً للمصادر التي نتج عنها دخلٌ أدى إلى زيادة الذمة المالية للأفراد، وتتنوع المصادر بتنوع مناحي الحياة نظراً لحاجات الأفراد المختلفة التي لا تقف عند حد، ولا تتحدد بمقدار معين وتتباين باختلاف حاجات الناس ورغباتهم .

ومهما كان مصدر الدخل الذي أثرى ذمة المكلف المالية، فيعتبر في نظر القانون مصدراً يجني منه صاحبه دخلاً خاضعاً للضريبة، وكل مصادر الدخل تخضع- كأصل عام- للقانون الضريبي، ما لم يكن هذا المصدر مستثنى بنص قانوني خاص.

وقد عددت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني مصادر الدخل الخاضعة له، سواءً تحققت في المملكة أو خارجها بشكل دقيق، وإن كان هذا التعداد يوحي بأنه تعداد للمصادر على سبيل المثال، إلا أن الناظر لهذه المادة يجدها لم تترك شاردة ولا واردة يمكن من خلالها تحقق دخل إلا ذكرته، رغم عدم الحاجة إلى الكثير مما ورد فيها، استنادا للقاعدة التي تؤكد خضوع مصادر الدخل للضريبة ولا يعفى إلا ما أخرجه القانون بنص خاص .

ومن المبادئ القانونية الراسخة براءة الذمة من أي التزام، وعلى مدعي العكس إثبات ذلك ومن هنا فلا بد من تحديد من هو المكلف بعبء الإثبات الضريبي، هل هي الإدارة الضريبية؟ أم المكلف؟ ومتى ينتقل عبء الإثبات من أحدهما للآخر؟ وعلى من يقع عبء إثبات وجود مصدر الدخل الذي تحقق للإفراد؟ ومدى خضوع هذا المصدر للقانون؟ فلا يجوز لأحدٍ افتراض وجود مصدر الدخل افتراضاً غير مبرر، وقد قضت بذلك محكمة التميز بقولها: ((لا يجوز لمأمور التقدير فرض ضريبة على دخل مفروض افتراضاً وليس دخلاً حقيقياً .))[1].

وان كانت سهولة الإثبات تتجلى من خلال الوصول لمصدر دخل المكلف وحجم هذا المصدر من خلال إقرار المكلف بهذا، سواء من خلال كشف التقدير

(1) تمييز حقوق رقم 93/1097 ت 94/1/8، تقنين دائرة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 84.

الذاتـــي، أم من خلال إقراره بمحاضر التقدير، ولما لهذه المحاضر من حجية، فان عـــبء الإثـــبات يتجســـد كاملاً وبنقله في حال التقدير الغيابي الذي تقوم به الإدارة الضريبية لاعتماده في هذه الحالة على جهدها الخالص، وما تتمتع به من صلاحيات قانونية إضافة إلى ما تتمتع به من خبرة ودراية وفطنه.

وغنـــي عـــن القول إن أي إثبات هو حق لإطراف الخصومة، فإذا كان على عـــاتق احدهـــم، فان هذا الحق يقابله حق للطرف الآخر، بإثبات خلاف ما جاء به خصمه، ولا يخرج الإثبات الضريبي عن هذا المبدأ فان كان لأحد إطراف المنازعة الضـــريبية حق بإثبات مصدر الدخل الخاضع وتحديد حجمه، فإن من حق الطرف الأخر إثبات خلاف ما جاء به خصمه، وكل هذا تحت رقابة القضاء.

وممـــا ســـبق فأننا سنتناول عبء الإثبات في المجال الضريبي، ومتى يكون على عاتق الإدارة الضريبية؟ ومتى ينتقل هذا العبء إلى المكلف بالعبء الضريبي؟ وما هي الوسائل التي يمكن للإدارة الضريبية الاعتماد عليها في هذا الشأن؟ وكذلك بحـــث الصـــلاحيات الممنوحة لهذه الإدارة، وقيود هذه الصلاحيات من خلال بحث صلاحية المقدر(1) في إثبات مصدر وحجم الدخل للمكلفين.

1.2 وسائل الإدارة الضريبية في إثبات حجم ومصدر الدخل.

عملـــت التشريعات الضريبية- على اختلافها- على تنظيم العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال توزيع المراحل التي لا بد منها للوصول لتحديد الأعباء الضريبية في ذمم الأشخاص لصالح الخزينة العامة.

وأخذت هذه التشريعات، في ترسيخ بداية هذه العلاقة مع بداية المصادر التي تثري ذمة أصحابها، والتي يكون لوجودها الدور الرئيس في تحديد نوع هذه العلاقة وحجمهـــا وما ترتبه من أعباء، فهي تبدأ مع بداية وجود هذا المصدر لتنتهي بتحديد

(1) ينصـــرف مفهـــوم اصطلاح المقدر إلى الموظف المكلف بتقدير العبء الضريبي استناداً لكشف التقدير الذاتـــي أو فـــي حال التقدير الغيابي أو مقدر الاعتراض أو الموظف المناب من قبل المدير العام بفتح ســـنوات ضريبية منتهية، وقد عرفه قانون ضريبة الدخل في المادة الثانية بأنه: (أي موظف، أو لجنة من الموظفين يفوضه أو يفوضها المدير خطياً بتقدير الضريبة أو تدقيقها) وهو ما سنتناوله تفصيلاً في هذا الفصل.

حجمه لتنتهي هذه العلاقة بالوصول لحجم الأعباء الضريبية المترتبة على أصحاب هذه المصادر وتسديدها.

ومـــن هنا تنطلق هذه التشريعات في بيان السبل التي يمكن من خلالها تحديد واثبات وجود هذه المصادر وبيان السبل في تحديد حجمها وما يترتب على ذلك من أعباء ضريبية، وتلقي هذه التشريعات بعض هذه السبل على عاتق المكلف من خلال إلــزامه بالكثير من المهام، وبعضها على عاتق الإدارة الضريبية باعتبارها صاحبة الوظـيفة الأصل في هذا الشأن، ومنها ما حدده القانون دون عبء على ذمة هذا أو ذاك، ومن هنا سننطلق باحثين وسائل إثبات حجم ومصدر الدخل فيما يلي:-

1.1.2 وسائل إثبات مصدر الدخل.

مـــنح المشـــرع الأردني الإدارة الضريبية وسائل عديدة يمكن لها من خلالها تطبـــيق أحكـــام القانون، سواء كان ذلك بمنحها الحق بتدقيق كشوف التقدير السنوية التـــي الزم القانون المكلفين بتقديمها أو من خلال المسح الميداني لمواقع المكلفين أو مـــن خـــلال ملفات المكلفين بعضهم ببعض، وتبرز أهم هذه الوسائل من خلال قيام الإدارة الضـــريبية بطلب المعلومات من الجهات الحكومية أو القطاع الخاص، للقيام بإثبات وجود مصادر دخل المكلفين سواءً كانوا مسجلين لديها أو غير ذلك، لما لهذه المعلومات من اثر كبيـــر في تحديد هذه المصادر وحجمها، وهذا ما جاء في المادة (23/أ) مـــن قـــانون ضـــريبة الدخل التي تنص على أن: ((للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً، طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهـــة كانـــت، ويشـــترط فـــي ذلك إن لا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات العامة والســـلطات المحلية على إفشاء أية تفاصيل يكونون ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها، كما يشترط عدم المساس بسرية العمليات المصرفية)).

وأول مـــا يثير التساؤل في فرض العبء الضريبي على المكلفين هو مسألة الطـــرف الـــذي يقـــع عليه عبء إثبات وجود مصدر الدخل، هل هو على الإدارة الضـــريبية أم علـــى المكلفيـــن؟ ومتى يكون على الأول؟ وكيف ينتقل إلى الأخير؟ خاصة إن الوعاء الضريبي يتحدد من خلال وجود دخلٍ حقيقيٍ وليس مفترضاً.

وأجابت محكمة التمييز على هذا التساؤل، في الكثير من قراراتها مؤكدة على أن إثبات مصدر الدخل دائماً يقع على عاتق الإدارة الضريبية، في الوقت الذي يقع على عاتق المكلف إثبات أي مبالغة في تقدير حجم الوعاء الضريبي الذي قام به المقدر، وقضت بذلك انه: ((إذا ادعى مأمور التقدير بمصدر دخل فعليه إثباته))[1].

وقد أخذت محكمة التمييز في ترسيخ هذا المبدأ آخذة بقاعدة الاستصحاب[2] باعتبارها وسيلة صالحة لإثبات مصدر الدخل، ومن ذلك قولها: ((لقد ثبت بالكشف الحسي الذي أجراه المقدر على المكلف بتعاطي بيع العصير المعلب والهمبرجر، واستناداً لقاعدة الاستصحاب وهي هنا اعتبار حالة الشيء من الزمن الحاضر إنها حالة ذلك الشيء من الزمن الماضي ما لم يثبت خلاف ذلك، بدليل أن الكشف الحسي يعتبر مقبولاً على إثبات أن هذا المصدر هو من مصادر الدخل الماضي، وعلى المكلف إثبات العكس، وبهذه الحالة لا يرد القول: بان عبء إثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق المقدر، لان واقع الحالة يؤيد وجهة نظره التي لم ينقضها المكلف))[3].

ونؤيد اجتهاد محكمة التمييز هذا ونخالف الرأي القائل[4] بان الأخذ بقاعدة الاستصحاب يخالف مبدأ سنوية الضريبة باعتبار إن واقع حال المكلف يختلف من سنة لأخرى، مما يمكن معه توقف أحد مصادر دخل أي مكلف في سنة ما رغم تحققه في سنين سابقة أو لاحقة، ولا نرى إهمال هذه القاعدة نهائياً، فمتى توفر مصدر دخل لشخص ما، فلا يمكن إهمال ما قامت به الإدارة الضريبية في السنين السابقة من عبء إثبات وجود هذا المصدر، لنلقي على أكتافها هذا العبء سنوياً إذا

---

(1) تمييز حقوق رقم 85/337، تاريخ 1985/7/10، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 342.

(2) بقصد بقاعدة الاستصحاب هو: مدى الاعتداد بالوضع المالي لنشاط المكلف في السنوات السابقة لأكثر من سنه، ومدى استقرار ونمو مثل هذا النشاط، وما أدلى به المكلف من إقرارات خلال مناقشته في مراحل تقدير الدخل المتحقق في السنوات السابقة ومدى الاعتداد بهذه الإقرارات في الوصول لحجم الدخل الحقيقي للمكلف خلال السنة المعنية مدار البحث.

(3) تمييز حقوق رقم 85/515، تاريخ 1985/9/22، مجلة نقابة المحامين، ع (10)، سنة 1987، ص 1293.

(4) جهاد سعيد خصاونة، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، مطبعة التوفيق، عمان، 1995، ط 1، ص 25، 26 .

لـــم يقـــر به المكلف ونرى أن ما ذهب إليه المشرع في سنوية الضريبة، هو عدم الـــربط في حجم العبء الضريبي، بين السنوات، لاختلاف ظروف سنة عن أخرى، أمـــا فيما يتعلق بإثبات مصدر الدخل، فنرى انه متى ما نجحت الإدارة الضريبة في إثـــبات وجـــود هذا المصدر، فان هذا الإثبات يبقى حجة على المكلف وعليه إثبات خلافه في السنوات اللاحقة، كأن يبرز ما يعزز إغلاقه لهذا النشاط أو بيعه.

وقد أخذت مصلحة الضرائب المصرية بهذا، واعتبرت أن المعاينة السابقة لا تصـــلح أساساً للتقدير عن سنوات سابقة وأصدرت تعليماتها التنفيذية رقم (5) لسنة 1981 الصـــادرة فـــي 1981/1/27 متضـــمنة:- ((أن المعايـــنات التـــي تقوم بها المأموريات لتحديد الأرباح الحقيقية في سنة ما لا يجوز اعتبارها أساساً للتقدير عن الســـنوات الســـابقة ولكن يجوز اعتبارها قرينة للاسترشاد بها، ويراعى بناء التقدير على ما يمكن الاستدلال عليه من ظروف موضوعية خاصة بعناصر التقدير في كل سنة ضريبية على حدة، وذلك توصلاً إلى الربح الحقيقي عن كل سنة))(1).

وتقـــوم الإدارة الضـــريبية في إثبات مصادر الدخل على المكلفين من خلال طلـــب المعلومـــات من المؤسسات والدوائر الحكومية والقطاع الخاص، وكذلك من خلال المسح الميداني، إضافة إلى ما تتوصل إليه في هذا الصدد من ملفات المكلفين الآخرين ومن إقرار المكلفين أنفسهم، وهذا ما سنبحثه في النقاط الآتية:-

اولاً: إثبات مصدر الدخل من خلال الجهات الرسمية والخاصة.

تلجأ الإدارة الضريبية في الأردن، إلى إثبات مصدر دخل المكلفين من خلال قـــيود ووثائق الجهات الرسمية أو الخاصة، وتستند هذه الجهات، ومن خلال تعاملها مع الأفراد، إلى قيود تبين نوع وحجم هذا التعامل، وتبين الغاية التي يســـعى إلـــيها كل منهما والهدف الذي يسعى إليه الفرد بشكل خاص، كهدف الربح والأغراض التجارية أو لأي غايات أخرى، ومن خلال هذه القيود وما تتضـــمنه مـــن بـــيانات يمكن إثبات مدى توفر وجود مصدر دخل للمكلفين المتعامليـــن مـــع هـــذه الجهات، سواء بصدد تنظيم علاقاتهم التجارية كمنح

---

(1) محمـــد حـــامد عطـــا، الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، دون ناشر، الإسكندرية، 1994، ج 1، د ط، ص 35.

الـــرخص، أو التصـــاريح المهنـــية، أو من خلال تعامل القطاع الخاص أو الجهات الرسمية، مع المكلفين بصفتها شخصاً من أشخاص القانون الخاص، ليتبين من هذا التعامل، حجم هذا المصدر، وما حققه المكلف من دخلٍ خلال سنته المالية، ومن هذه الجهات:-

(1)- دائرة الجمارك العامة.

تقـــوم دائرة الجمارك العامة بتزويد دائرة ضريبة الدخل بنسخة من كل بيان جمركـــي تصـــدره مهمـــا كان نوعه والغاية التي تقيد داخل هذا البيان، فكل استيراد أو تصدير مهما صغر أو كبر حجمه وأياً كانت الجهة المستوردة أو المصدرة، فلا بد من ورود نسخة من هذا البيان لدائرة ضريبة الدخل، حتى ولو كانت الجهات المستوردة جهات رسمية، كاستيراد بعض الدوائر لغايات حكومية، وكذلك البيانات المعفاة من الجمارك- كاستيراد سيارات المعوقين- وبيانات الترانزيت، وبيانات إعادة التصدير.

وبعـــد قـــيام دائرة الجمارك بهذا يأتي دور الإدارة الضريبية للقيام بفرز هذه البـــيانات ونسبتها لأصحابها ومطابقتها من حيث اسم المستورد، أو المصدر، ورقمه الضريبي أن وجد أو لفتح قيد جديد له- حيث أن دائرة الجمارك تلزم كـــل مســـتورد، الحصول على شهادة تفيد قيد أسمه في دائرة ضريبة الدخل وحصـــوله على الرقم الضريبي الخاص به- لتنتظم هذه البيانات وما تحتويه من معلومات، من خلال الحاسب في سجلات خاصة بكل مكلف ليتم التعرف علـــى الغايـــة مـــن هذه البيانات، وحجمها ومدى إنتاجيتها في إثبات مصدر وحجـــم الدخـــل، فـــتكون البيانات الجمركية قرينة، تعزز دور المقدر للقيام بواجبه لإثبات مصدر دخل المكلف لينتقل عبء إثبات خلاف ما جاء في هذه البـــيانات على المكلف، ليثبت بدوره إذا كانت الغاية من هذا الاستيراد غاية غير تجارية أو عدم علاقته بهذا المصدر وما في هذه البينات من دلائل.

(2)- العطاءات الحكومية.

تقـــوم الدوائـــر الحكومية- بشأن تنظيم أعمالها والقيام بمهامها- بالتعامل مع القطـــاع الخـــاص مـــن خلال طرح عطاءات حكومية بأسلوب المناقصة أو

المــزايدة ، وبعــد طــرح هــذه العطاءات فأن الجهات الحكومية: كدائرة العطـــاءات العامة، وكذلك دائرة العطاءات الحكومية بوزارة الأشغال العامة، ودائــرة اللــوازم العامـــة، وأي مؤسســـة أو جهة رسمية أو شبه رسمية، كالجامعـــات والبلديات تقوم بتزويد دائرة ضريبة الدخل بنسخة من كل عطاء يــتم طــرحة من خلال هذه الجهات، حيث يذكر بهذه العطاءات: أسم الجهة المحــيلة، والجهــة المحال عليها، وموضوع العطاء، وتاريخ بدايته ونهايته، وقيمـــته، ونوعــه، كأن يكون أشغال طرق، أو عطاء توريد، أو عطاء مبانٍ وغير ذلك.

ومــن خـــلال هــذه العطاءات، تتمكن دائرة ضريبة الدخل من معرفة كافة الأشـــخاص الـــذي يتوفر لديهم مصدر دخل من هذا النشاط، كالمقاولين أو الموردين أو بائعي سلع معينة، بحيث تكون هذه العطاءات بمثابة حجة على أصـــحابها، مـــن حيث وجود مصدر دخل، وحجم هذا المصدر، وكيفية دفع مقابل هذا العطاء، ورغم قوة هذه البّينة، فأنها تبقى قابلة لإثبات العكس، من قـــبل المعنـــي بها، فيمكن لهم إثبات أن هذه العطاءات أُحليت على أشخاص آخريـــن، وبالتالـــي ينفون مدى علاقتهم بهذا المصدر، كما يمكن لهم إثبات خلاف ما جاء بها من حيث حجم العطاء، وبوثائق رسمية من الجهات المعنية لـــتكون لهذه الوثائق حجية تدحض ما جاء في نسخ العطاءات من معلومات تبيِّـــن حجـــم هـــذه العطاءات، وبهذا يكون المكلف والمقدر في تبادل لعبء الإثبات حتى يفلح أحدهما ويخفق الآخر.

(3)- **ملفات المحاكم.**

جـــرى العمل، على أن تقوم الإدارة الضريبة سنوياً، بإرسال موظفيها لجمع المعلومـــات المـــتوفرة فـــي المحاكم على اختلاف درجاتها، وذلك من خلال دراســـة كل قضية تم الفصل فيها خلال السنوات المنتهية، ليتم التعرف على جمـــيع أطـــراف القضـــية، ممـــن توفـــر لهم مصدر دخل منها، كالمحامين المترافعيـــن بها، والخبراء الذين تلجأ إليهم المحاكم لتسهيل مهامها، لبيان أي مسألة فنية معينة كخبراء الأراضي مثلاً، أو الأطباء، ومن خلال دراسة هذه

الملفــات يمكــن لــلإدارة الضــريبية تحديد وإثبات مصادر الدخل لهؤلاء المحاميــن و الخــبراء وكذلــك إثباتها حجم هذه المصادر، وعلى من يدعي خلاف ما جاء بهذه البينات إثبات ما يدعيه.

(4)- الدوائر الرسمية الاخرى.

تقــوم الإدارة الضــريبية في الأردن بالتعاون مع الكثير من الدوائر الرسمية الأخــرى، مــن خلال طلب المعلومات الضرورية لها، والمتوفرة لدى هذه الدوائــر، كالاعــتماد علــى الــبلديات، والغرف التجارية، والنقابات، على اخــتلافها، لبــيان أصحاب المهن المنتسبين، إليها ومواقعها، والشركاء بها، وحجمهــا المالي، وكذلك الاعتماد على بعض الدوائر الأخرى، كالأراضي، لبــيان أنشطة خبراء المساحة مثلاً، إضافة إلى ما تقوم به بقية الدوائر على اخــتلاف أنواعهــا، بتزويد دائرة ضريبة الدخل بكشوفات سنوية، تبين كافة مشترياتها وحجم هذه المشتريات، وممن تم الشراء، بشكل تفصيلي وتعد هذه المعلومــات المعتمدة على ما تقدمه الدوائر من وثائق بهذا الخصوص، بينات قابلــة لإثــبات العكس من قبل المكلفين بكافة الطرق المتاحة من خلال نفس الدوائــر التــي قامت بتزويد الإدارة الضريبية بها، كإحضار ما يفيد إغلاق النشاط التجاري، وإلغاء الرخص مثلاً، أو إحضار ما يفيد عدم وجود تعاون تجــاري مع هذه الدوائر، أو أن هذه التعامل لا يقصد منه الربح المادي، كأن يكون على شكل تبرعات مثلاً.

(5)- القطاع الخاص.

تقــوم الإدارة الضريبية بالتعاون مع الكثير من الشركات الخاصة من خلال الاســتجابة لطلــباتها بــتزويد الإدارة بشكل تفصيلي بتعاملاتها التجارية أو الإجابــة عــن أي استفســار بخصوص التعامل مع أي كان كما أن الإدارة الضــريبية تقــوم بتفتيش سجلات الكثير من الشركات الأخرى، لاستخلاص أســماء المتعامليــن معها والتعرف على مهنهم ونوع التعامل وحجمه بشكل تفصيلي.

وقدعـــالج المشرع المصري كيفية إثبات مصدر الدخل وحصر[1] الممولين، مـــن خلال الحصول على المعلومات الخاصة بهم من الجهات الاخرى، سواء كانت من القطاع العام أو القطاع الخاص، في سبيل التوصل لتحديد الايرادات الضريبية، مـــع مراعاة المحافظة على السرية الخاصة بهم ويتم تنظيم ذلك في قانون الضرائب على الدخل [2] رقـــــم (157) لسنة 1981 وتعديلاته، المنشور في الجريدة الرسمية بـــالعدد (37) بتاريخ 1981/9/10، في العديد من النصوص القانونية بشكل يغاير ما جاء في المـــــادة (23) من القانون الضريبي الأردني، حيث جاء النص في القانون الأردني مطلقا دون تحديد لهذه الجهات، فقد اعطت المادة (23) في الفقرة (أ) سالفة الذكـــر الحق للإدارة الضريبية، بطلب المعلومات الخاصة باي مكلف، من أي جهة كانـــت، مـــع مـــراعاة الســـرية الخاصة ببعض الدوائر الرسمية، وسرية العمليات المصرفية، دون تحديد لهذه الجهات، ودون ذكر لاسم أي جهة معينة، كما انه لا يقع علـــى هذه الجهات التزام قانوني بتقديم هذه المعلومات طوعياً من تلقاء نفسها، فهي غـــير ملزمة بذلك، وانما يتمثل التزامها بالاستجابة لطلبات الإدارة الضريبية بتقديم هـــذه المعلومـــات، ولم يتطرق المشرع الأردني للتفصيل الذي تطرق إليه المشرع المصـــري، الـــذي حدد الكثير من الجهات المُلزَمَةِ بتقديم ما لديها من معلومات عن مصادر ودخول الممولين، وان كان اعطى الحرية لمصلحة الضرائب أيضاً، بطلب اية معلومات من أي جهة لم تشملها النصوص التي سنتطرق إليها وقد جاء التفصيل في التشريع المصري على النحو التالي:-

(1)- الـــزم القـــانون جميع الأجهزة الحكومية، ووحدات الحكم المحلي، والنقابات، والهيئات العامة، ووحدات القطاع العام، على اختلافها، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحفية، والمؤسسات الخاصة، والاتحادات، والأندية الرياضية، والمعـــاهد التعليمية عن قيامها بأي تعاملات مالية تزيد على عشرة جنيهات، بـــتزويد مصلحة الضرائب، ببيان تفصيلي عن اسم الممول الذي تم التعامل

(1) محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 41.

(2) سيشار إلى هذا القانون لاحقاً في المتن والهامش باصطلاح: القانون الضريبي المصري.

معه، وعنوانه، ورقم ملفه الضريبي، ومقدار هذا التعامل، ونوع ومضمون العقد بينهما، ويتم هذا الإخطار بشكل دوري كل ثلاثة شهور من كل عام[1].

كما الزم القانون الضريبي المصري: المعاهد التعليمية، والهيئات، والمنشآت المعفـــاة من الضريبة، أن تقدم لمصلحة الضرائب أي مستندات يمكن طلبها لغايات تطبيق القانون[2].

(2)- الـــزم القـــانون الضريبي المصري الجهات الحكومية، وشبه الحكومية، ومن خـــلال قيودها، بتزويد الإدارة الضريبية بأية معلومات تراها ضرورية لتنفيذ أحكـــام هذا القانون ولا يجوز لهذه الجهات، بما في ذلك إدارات الكسب غير المشـــروع، ووحـــدات الحكم المحلي، والهيئات العامة، وشركات ووحدات القطـــاع العـــام، والنقابات، أن تمتنع في أية حالة بحجة المحافظة على سر المهـــنة، عـــن إطـــلاع موظفي مصلحة الضرائب، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق، بغرض ربـــط الضرائب المقررة بموجب القانون كما يتعين في جميع الأحوال، على الجهات سالفة الذكر، موافاة مصلحة الضرائب طوعاً، بكافة البيانات المتوفرة لديها[3].

(3)- ذهـــب القـــانون الضريبي المصري مذهباً بعيداً في منح صلاحيات الإدارة الضـــريبية حيث أجاز للنيابة العامة، أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية، والزم القانون سلطات التحقيق، أو سلطات الكسب غـــير المشروع، وغيرها، بإخطار مصلحة الضرائب عن أي نشاط تجاري، أو صناعي، أو مهني يخالف الوظيفة أو المهنة الأساسية لأي شخص يثبت لهـــا مزاولته، سواء بإقراره أو نتيجة لمباشرة اختصاصها، ويعتبر الموظف

---

(1) مـــادة (139) مـــن القـــانون الضـــريبي المصـــري، وانظر أيضاً: موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، 1999، د ط، ص 328.

(2) مادة (145) من القانون الضريبي المصري.

(3) مادة (142) من القانون الضريبي المصري.

المخـــتص بكل جهة من هذه الجهات، مسئولاً عن الضرائب التي لم تحصل نتيجة علمه وعدم إخطاره مصلحة الضرائب فيما يخصها في هذا الشأن[1].

(4)- الزم القانون، أي جهة لها علاقة، بمنح أي ترخيص لمزاولة مهنة، أو تجارة، أو صـــنعة أو ترخيص ببناء عقار، أو استعماله في مزاولة أي نشاط تجاري كالبلديات والنقابات ووحدات الحكم المحلي، إخطار مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً بكافة المعلومات التفصيلية عن طالب هذا الترخيص.

وكذلـــك يعتبر في حكم منح الترخيص، منح امتياز، أو التزام، أو احتكار، أو أذن لمـــزاولة نشاط تجاري، وعلى الجهة المعنية، بهذا المنح أو الأذن، تقديم إخطـــار إلـــى مصلحة الضرائب بكافة المعلومات التفصيلية عن طالب هذا الترخـــيص ونـــوع النشاط المرخص خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ منح الترخيص.

وكذلك الزم القانون، الجهات الحكومية المختصة، بمنح أي ترخيص، أو إذن اســـتيراد أو تصـــدير، إخطـــار مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً بكافة المعلومات التفصيلية عن طالب هذا الترخيص.

وفـــي كل الحالات السابقة يمنع منح أي ترخيص لأي ممول لا يحمل البطاقة الضريبية[2].

(5)- الزم القانون، جميع مديري المنشآت العامة، وأصحاب المهن والأنشطة غير الـــتجارية، بـــتقديم إخطار باسم أي من غير موظفيهم وعمالهم سواء داخل مصر أم خارجها، وبأي مبالغ يتم دفعها على سبيل العمولة، أو السمسرة، أو غـــير ذلـــك مـــن الأتعاب، أو الهبات، أو المكافآت، سواء كان أداؤها بصفة مستديمة أو عارضة[3].

---

(1) مادة (143) من القانون الضريبي المصري.

(2) مادة (138) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 393.

(3) مـــادة (141) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: حسن العزباوي وآخرون، ضرائب الدخل فحصاً وربطاً تشريعاً وتنفيذاً حجزاً وتحصيلاً، ج 2، دون ناشر، القاهرة، 1986، ط 2، ص 385.

(6)- الـــزم القـــانون الضريبي المصري، الشركات المالية، كالبنوك، والهيئات، والاشخاص الذين يمارسون اداء ما تنتجه القيم المنقولة من أرباح، ان يقدموا لمصـــلحة الضــــرائب قبل، أول اذار من كل عام إخطاراً يبينون فيه اسماء وعناويـــن الاشـــخاص الذيـــن قـــيدت لحسابهم هذه الأرباح، ومقدار ما قيد لحســـابهم، وطبـــيعة المبلغ المؤدى، كما الزم من يكون من مهنتهم دفع القيم المنقولة، ان يقدموا إلى موظفي مصلحة الضرائب، ممن لهم صفة الضبطية القضـــائية، عند كل طلب، الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها، وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها، وأوراق الإيرادات، والمصروفات، لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم، أو لغيرهم من الممولين الذين يفترض أنهم يمسكون هذه الدفاتر.

ولا يجـــوز الامتـــناع عن تمكين موظفي مصلحة الضرائب، ممن لهم صفة الضـــبطية القضـــائية، من هذا الإطلاع، ويتم الإطلاع بالمكان الموجودة به الدفاتـــر والمستندات والمحررات وغيرها وذلك خلال ساعات العمل العادية، ودون حاجة إلي إخطار سابق[1].

(7)- الـــزم القـــانون الضــــريبي المصري، كل مالك عقار، أو منتفع بعقار، قام بتأجـــيره أو تمكيـــن الغـــير مـــنه، لأي غرض تجاري، ان يقدم لمصلحة الضــــرائب إخطاراً يبين فيه نوع النشاط القائم بهذا العقار، خلال شهرين من تـــاريخ شغل هذا العقار، واذا كان الممول مستأجراً من الباطن، فعلى المالك والمستأجر الاصلي، القيام بتقديم هذا الإخطار في نفس الموعد ويقع على كلٍ منهم القيام بهذا الإخطار ولا يعفي احدهما قيام الاخر به[2].

(8)- الـــزم القانون الضريبي المصري، كل مالك عقار، يتم عليه اعمال الترميم، أو الهـــدم، تقديم إخطار عن المقاول الذي تعاقد معه لهذه الغاية، خلال شهر

---

(1) مادة (140) من القانون الضريبي المصري.

(2) مـــادة (135) مـــن القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: حسن العزباوي وآخرون، ج 2، مرجع سابق، ص 376.

مــن تاريخ الحصول على الترخيص الخاص بالاعمال المتعلقة بالترميم، أو الهدم، واذا كانت هذه الأعمال لا تحتاج إلى ترخيص من الجهات المختصة، فعلى مالك العقار القيام بهذا الإخطار خلال شهر من تاريخ التعاقد[1].

(9)- الــزم القانون الضريبي المصري، الجهات ذات العلاقة، بترخيص نشر، أو طبع أي كتاب، أو أي من المصنفات الفنية، تقديم إخطار لمصلحة الضرائب يتضــمن اســم المؤلف، وعنوانه واسم الكتاب، والمصنفات الفنية، وتستثنى وزارة الدفاع من هذا الالتزام[2].

وحــبذا لو اخذ المشرع الأردني بما اخذ به المشرع المصري، بإلزام بعض الجهات المشابهة للجهات التي ذكرها المشرع المصري بتقديم ما لديها من معلومات ضريبية بخصوص المكلفين، وما يتوفر لهم من مصادر دخل، لما لذلك من اثر في سهولة إثبات العبء الحقيقي المترتب بذمتهم.

ثانياً: إثبات مصدر الدخل من خلال المسح الميداني.

تقــوم الإدارة الضــريبية بعملــية مســح ميداني، لجميع المواقع التجارية، والصناعية، والكشف على مراكز الأنشطة في هذه المواقع، والتأكد من خلال الوثــائق الثبوتــية المــتوفرة بها: كرخص المهن، أو عقود الإيجار، لمعرفة أصحابها، ومالكيها، ونوع الأنشطة، وحجمها المالي، وأية معلومات متوفرة، ثــم تقــوم بمطابقــة هذه المعلومات مع سجلات الإدارة، لفتح قيود ضريبية لأصــحاب هذه الأنشطة، وتوثيق المعلومات الخاصة بها، والتأكد من مطابقة المعلومــات التــي تم جمعها مع ملفات الأشخاص الموجود لهم قيود أصلاً، لغايات محاسبتهم ضريبياً عن مصادر دخولهم.

وتــتم عملــية المسح الميداني بشكل دوري، كل عدة سنوات لتتمكن الإدارة الضريبية من حصر أصحاب المهن المختلفة، ممن تتوفر لهم مصادر دخل، ليتسنى لها، إثبات وجود هذه المصادر، ونسبتها إلى أصحابها، وعلى المقدر

---

(1) مادة (136) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: موريس صادق ، مرجع سابق، ص 326.

(2) مادة (137) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: موريس صادق، مرجع سابق، ص 326.

خلال عملية المسح، توثيق المعلومات التي قام بجمعها بدقة، كتسجيل رقم رخصة المهن، والجهة الصادرة عنها، وتاريخها أو رقم تصريح مزاولة المهن من الجهة المعنية،كالنقابات وتاريخ صدوره لينتقل عبء إثبات خلاف ما يدونه على المكلف، الذي عليه دفعه وبذات الوسائل، ومن الجهات المعنية نفسها أيضاً.

ثالثاً: إثبات مصدر الدخل من خلال ملفات المكلفين الآخرين.

تعتمد الإدارة الضريبية، في سبيل القيام بواجبها بإثبات مصدر الدخل، على العلاقات التجارية المتشابكة بين التجار بعضهم ببعض، فكل صاحب نشاط مهما كبر هذا النشاط، لا بد له من الاعتماد على التجار الآخرين في نجاح تجارته[1].

ومن هنا تنطلق دائرة ضريبة الدخل لإثبات حجم ومصدر دخل مكلف ما، من خلال قيود ونشاط مكلف آخر، فالمستأجر مثلاً خلال إبرازه لنفقاته لا بد أن يذكُر أسم المؤجر، وموقع المأجور، وبدل الإيجار، والمقاول: لا بد أن يَذكُر أسماء المتعاملين معه، من موردين للمواد الخاصة بعقد المقاولة، أو العاملين، أو شركائه، ويقوم بالإفصاح عن ذلك بشكل تفصيلي، من حيث أسم المستفيد، وعنوانه، ومقدار ما حقق من دخل، فلا يمكن له أن يستفيد من تنزيل مصاريفه، ومشترياته، إذا لم يقم بهذا الإفصاح، وكذلك قيام مكلف بالتعاقد مع مقاول لبناء معين، أو ترميم بناء قائم، أو شق طريق خاص بمصنع مثلاً، فان ما يورده هذا المكلف من معلومات، تعتبر قرينة في مواجهة المكلف الأخر، ومثال ذلك قيام المقدر بتدقيق كشف التقدير الذاتي لشركة ما، فوجد أن الإيجارات المدفوعة لمكلف آخر هي: ألف وخمسمائة دينار، وبتدقيق قيود المكلف الآخر، تبين انه صرح بمبلغ ألف دينار كدخل من الإيجارات، وبمواجهته بكشف الشركة التي صرحت بدفعها له مبلغ ألف وخمسمائة دينار بدل إيجار، تزعزع موقفه في مواجهة هذه البينة ومن ثم تم

---

(1) منصور البديري ومحمد رشيد الجمال، دراسات في المحاسبة الضريبية، دار المعرفة الجامعية، الأزبكية، 1999، د ط، ص 271.

تعديل كشفه، وإخضاعه للغرامات المنصوص عليها بالمادة (42) من القانون الضريبي الأردني[1].

ويتبين لنا، أن لهذه المعلومات المستقاة من ملفات المكلفين الآخرين، فائدة من ناحيتين:

الأولى: يتم من خلالها التعرف على الدخول المتحققة للآخرين، من خلال إفصاح المكلف عما أنفقه، من خلال تعامله مع الآخرين في سبيل إنتاج الدخل المتحقق له .

الثانية: التأكد من صحة ما قدمه المكلف من معلومات، من حيث حجم نشاطه، ومصاريفه، ومطابقتها مع إفادات المكلفين الآخرين في ملفاتهم أيضاً.

ويقوم المقدر، بتنظيم قسائم- بالمعلومات التي استخلصها من ملف المكلف الذي قام بتقديره بخصوص المكلفين الآخرين- بمصدر دخل المكلف الآخر، وحجم هذا المصدر، وسنته، ليتم ربط هذه المعلومات المستقاة من مكلف معين، باصحابها، لتدرج ضمن ملفاتهم الضريبية ليتم محاسبتهم عنها حين تقدير السنوات المعنية لدخولهم، وتعد هذه القسيمة حجة في مواجهة هذا المكلف، وله الحق بإثبات خلاف ما جاء بها، ويبقى عبء إثبات ما جاء بهذه القسائم متداولاً بين المكلفين، ومن يثبت خلاف ما جاء به الآخر، يُعتَدُ بأقواله مع قيام الإدارة الضريبية بالدور الأكبر في تبادل المعلومات فيما بينهم لترجيح صحة أحدهما على الآخر .

وتقوم الإدارة الضريبية في هذا الشأن، إضافة إلى ما يقدمه المكلف من معلومات عن الآخرين، بجمع معلومات من خلال تقصيها في قيود الشركات، وخاصة الكُبرى منها، حيث يقوم موظفو الدائرة، بالذهاب إلى الشركات نفسها، وتفحص قيودها، للتوصل إلى مصادر دخل المكلفين الذين يتعاملون مع هذه الشركات وحجم هذا التعامل.

---

(1) شوقي نمر معبدي، المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996، نشر مكتب معبدي للاستشارات الضريبية،عمان، 1996، د ط، ص 154.

رابعاً: كشوف التقدير الذاتي ومحاضر التقدير.

تُعـد هـذه الوسيلة من أنجح الوسائل في إثبات العبء الضريبي، حيث يقوم المكلـف من تلقاء نفسه، بالإقرار بجميع مصادر الدخل العائدة له، وتُعد هذه الوسيلة بمثابة قرينة قطعية وغير قابلة لإثبات العكس.

ويكـون إقـرار المكلف كتابياً خلال كشف التقدير الذاتي، حيث ألزم قانون ضـريبة الدخـل الأردنـي بالمادة رقم (26) كل من يتحقق له مصدر دخل خاضع للضريبة بتقديم الكشف السنوي، يبين فيه هذا المصدر، وحجم الدخل المـتحقق له مـنه، وبهذا يكون المكلف قد أعفى المقدر من عبء إثبات هذا المصدر.

وقـد يكون إقرار المكلف خلال إفادته التي يدلي بها خلال مناقشته لمصادر دخلـه أمـام المقدر، حيث تُعد هذه التحقيقات بمثابة تحقيقات محكمة درجة أولى، حيث يدلي المكلف بمعلومات عن مصادر دخلٍ لم يفصح عنها، بكشف التقدير الذاتي، ويُعد هذا الإقرار حجة عليه، ويعد إقراره إقرار قضائياً، وهذا مـا أكدته محكمة التمييز بقولها: ((إن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مـرحلة التقدير الأولى، يُعد إقراراً قضائياً ملزماً، باعتبار أن التحقيقات التي تجـري أمـام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات محكمة درجة أولى، ولا يجـوز الـرجوع عن الإقرار إلا لخطأ في الواقع عملاً بالمادة (2/50) من قانون البينات.))[1].

وسـوف نتناول تفصيلياً كشوف التقدير الذاتي، ومحاضر التقدير، خلال بيان صلاحية المقدر في إثبات حجم، ومصدر الدخل، في المبحث القادم.

2.1.2: وسائل إثبات حجم الدخل.

تعتـبر مـرحلة إثـبات حجم الدخل، الذي تحقق للمكلف من مصادر دخله المخـتلفة، المـرحلة التالية لمرحلة إثبات مصدر الدخل، والأساس الذي يعتد به في تقديـر حجـم العبء الضريبي المُلقى على المكلف، وحيث أن عبء إثبات مصدر

---

(1) تمييز حقوق رقم (81/60) تاريخ 1981/12/8، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 77.

الدخـــل يقـــع على المقدر، فإن عبء إثبات المبالغة في تقدير حجم الدخل يقع على عاتق المكلف.

وقـــد ينصرف الذهن إلى أن عبء إثبات حجم الدخل يقع دائما على المكلف نظـــراً، للكثير من قرارات محكمة التمييز[1] التي تؤكد، أن عبء إثبات المبالغة في تقدير الدخل تقع على المكلف، فأن هذا القول محل نظر، حيث لا يوجد أي نص في قانون ضريبة الدخل يوجب مثل هذا الالتزام، وعلى العكس تماما، فان ادعاء المقدر بحجـــم الدخـــل المـــتحقق للمكلـــف، ادعاء بخلاف الأصل، ومن المبادئ القانونية المســـتقرة، أن مـــن يدعي خلاف الأصل عليه إثباته، وحيث أن تكليف الذمة المالية للمكلف بعبء مالي يتمثل بالضرائب المفروضة عليها، هو تكليف يستند إلى خلاف الأصـــل المتمـــثل ببراءة الذمة من أي التزام، وبما أن المقدر أورد في قراره حجم دخل متحقق للمكلف من أحد المصادر، وبناء على هذا تم ربط الضريبة بالدخل فان علـــى المقـــدر إثبات وجود هذا المصدر أولاً، ثم يقع على عاتقه بعدها إثبات حجم الدخـــل المتحقق من هذا المصدر من خلال تقديم البينات التي استند إليها في تقرير حجـــم هـــذا الدخـــل، والأســـس التي استند إليها في قراره القاضي بفرض العبء الضريبي على الدخل المتحقق.

أما القول بان محكمة التمييز الأردنية قد استقر اجتهادها على أن عبء إثبات حجم الدخل المتحقق يقع دائماً على المكلف، وهذا ما ذكرته بقولها: ((يقع على عاتق المكلـــف إثبات أن تقدير مقدار ضريبة الدخل باهظ عملاً بالمادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 ولا يؤخذ بالدفع المجرد من الدليل))[2].

فأن هذا لا يعني أن عبء إثبات حجم الدخل ملقى على عاتق المكلف، بل إن الملقـــى على عاتق المكلف هو إثبات المبالغة، وليس إثبات الأصل، لان الناظر لهذه القـــرارات يلاحظ أنها دائماً تورد كلمة المبالغة، أي أن هناك قراراً صحيحاً معززاً

---

(1) تمييز حقوق رقم (81/612)، تاريخ 1982/1/10، ص 84، وأيضاً: تمييز حقوق رقم (95/1117)، تاريخ 1995/8/15، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 1067.

(2) تمييز حقوق رقم (361 /1991) تاريخ 1991/12/17، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 796.

بمـــا يؤيـــد صحة ما جاء فيه، وان هذا القرار استطاع إثبات خلاف الظاهر أصلاً بخلو ذمة المكلف من أي التزام من خلال إثبات العبء الضريبي، ليأتي دور المكلف إثـــبات ما إذا كان هناك مبالغة في هذا الإثبات، وهنا نكون أمام إثبات صحيح لحجم الدخـــل مســـتوفي كافة شروطه، وان على من يدعي عدم صحة هذا الإثبات، إثبات خلاف ما جاء فيه، باعتبار أن قرار المقدر وما به من بينات قابل لإثبات العكس.

خاصة أن من يستند إلى قرارات محكمة التمييز في مسألة عبء إثبات حجم الدخـــل، يغفـــل عـــن نقطـــة جوهرية، هي أن الطعن في قرار التقدير يتم بعد عدة مـــراحل، تتمـــثل الأولى بصدور قرار ضريبي، وخضوعه للتدقيق الداخلي من قبل الإدارة الضـــريبية، ثـــم الاعـــتراض علـــى هذا القرار، وصدور قرار آخر نتيجة الاعـــتراض وخضوعه كذلك للتدقيق مرة أخرى، لتأتي مرحلة الطعن القضائي بعد ذلـــك، وبالتالـــي لا يمكن لأي قرار ضعيف أو جائر، أن يمر بهذه المراحل حتى يصـــل إلـــى محكمـــة التمييز، وحتى لو وصل، فنجده سرعان ما يسقط دون عناء، وحتى إن من يمحص قرارات المحكمة هذه سيجدها تؤيد وجود قرارٍ ضريبي سليم، عجز المدعي عن إثبات خلاف ما جاء فيه.

أمـــا بخصوص ما نصت عليه المادة (34/د) فان هذه المادة تؤيد ما ذكرناه آنفاً فهي من المواد التي تنظم عملية استئناف وتمييز القرارات الصادرة عن المقدر، وعلـــيه فان هذه المادة تؤكد أن عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف، هو إثبات المبالغة وليس إثبات الأصل، وهذا ما نصت عليه: ((تقع على المستأنف نفسه إقامة الدلـــيل علـــى أن التقدير باهظ، ولا يجوز إثبات أي وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه القرار المستأنف)).

وممـــا ســـبق يتبيـــن أن المقصود هنا هو أن على المقدر إثبات حجم الدخل المـــتحقق بدايـــة، فهذه المادة وكذلك قرارات محكمة التمييز تفترض صدور قرارٍ مكـــتمل الأركـــان معـــززاً بالأدلة كما ذكرنا، وعلى من يدعي خلاف ذلك- وهو المكلف- إثبات ادعائه.

ومن هنا، فأننا نرى أن عبء الإثبات، وبنص المادة (29/أ/2)، بالأصل يكون على المقدر في الحالتين سواء في حالة إثبات مصدر الدخل، أو في حالة

إثبات حجم هذا المصدر، لأن في كلا الحالتين، يكون المقدر قد ادعى خلاف الأصل المتمثل بإقرار المكلف، وعليهُ تعليلُ وبيانُ الأسباب التي دعته لعدم الاعتداد بهذا الإقرار وهذا ما جاء في متن هذه المادة صراحة وذلك بقولها: ((إذا رفض المكلف تعديل كشفه، فيصدر المقدر قراره .... معللاً كل بند من بنود قراره، على حده، ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف، وإلا اعتبر ذلك البند موافقاً عليه...))، وإذا ما قام المقدر بهذا العبء، واستطاع القيام بهذه المهمة، بما يتوفر لديه من معلومات، وخبرة ودراية، فان العبء هنا، وبالحالتين أيضاً ينتقل للمكلف باعتبار أن قرار المقدر ليس قرينة قطعية غير قابله لإثبات العكس.

وعلى ما سبق فإن عبء الإثبات دائما يحوم حول المقدر للوصول للقرار العادل بين المكلف والخزينة، وبخصوص القول، بأن القانون نقل العبء إلى المكلف من خلال إلزامه بتقديم كشف التقدير الذاتي، فالرأي ومع التسليم بصحة هذا القول نظرياً، وما يحتاجه من وعي ضريبي ليطبق على ارض الواقع عملياً، إلا انه في هذه المرحلة، عبء خفيف، أراح المكلف أكثر مما أتعبه، ليرهق المقدر أكثر مما يريحه، خاصة فيمن يحترفون وسائل التهرب الضريبي، حيث منحهم المشرع بينة تعزز موقفهم ليقع على المقدر عبء إثبات خلاف هذه البينة إذا قدم ما يعزز ذلك.

وتختلف الوسائل التي يتم من خلالها إثبات حجم الدخل، منها ما هو وارد بنص القانون: كالتقدير من المنبع، والتقدير من خلال الضريبة المقطوعة، والتقدير من خلال قرائن قانونية تقيمها الإدارة الضريبيةِ كتعليمات نسب الأرباح، ومنها ما يعتمد على المكلف وما يدلي به من معلومات، وما يتوفر للمقدر من الفطنة والدراية.

وتختلف هذه الوسائل بين مكلف وآخر كلٌ حسب ظروفه وطبيعة نشاطه، وهو ما سنتناوله فيما يلي:-

أولاً: وسائل مباشرة واردة بنص القانون.

وهي اما وسائل يحدد فيها القانون مباشرة حجم العبء الضريبي الملقى على المكلف، كالأقتطاع من المنبع، أو التي منح القانون الادارة الضريبية حق اصدار

تعلـيمات بخصوصها، كتعليمات نسب الارباح، والضريبة المقطوعة، وهذا ما سنشرحه تباعاً:-

(1)- الاقتطاع من المنبع.

يقصـد بهذه الوسيلة، قيام صاحب أي عمل، بتقدير حجم الضريبة على من يتـبع له مـن مكلفيـن آخرين، وتوريدها إلى إدارة الضريبية تحت أشرافها ورقابـتها، وهـنا يقـع عليه عبء إثبات مصدر هذه الضرائب، وحجمها، وتنظيمها بشكل كامل، وتقسم هذه الوسيلة إلى قسمين:

أ- التقدير على أشخاص غير مقيمين بصفة دائمة.

ألـزم القـانون كل من يدفع أي مبلغ لشخص غير مقيم، أن يقتطع من هذا المـبلغ مـا يعادل 10% وتوريد هذا الاقتطاع للإدارة الضريبية، ويقع على المكلـف الـذي قام بهذا الاقتطاع عبء تحديد مقداره، تحت إشراف الإدارة الضـريبية، ويقتضـي مـنطق المحاسبة، أن يتحرى المكلف الدقة في هذا الـتوريد، باعتـبار أن هذا الاقتطاع جزءٌ من النفقات التي تكبدها في سبيل إنـتاج الدخـل، وفي حال إثبات أي خطأ في حجم هذا الاقتطاع فإن المكلف الـذي قام بالاقتطاع ملزم بالفرق وهذا ما نصت عليه المادة (18/أ) بقولها: ((يترتـب على كل شخص حين دفعه لشخص دخلاً غير معفى لشخص غير مقيم مباشرة، أو بالوساطة، أن يخصم من هذا الدخل، عشرة بالمائة، وان يُعِّدَ بـياناً يوضـح فيه مقدار الدخل، والمبلغ المخصوم، وأن يزود كلاً من دائرة ضـريبة الدخل، والمستفيد بنسخة من هذا البيان، وان يدفع المبلغ المخصوم إلى الدائرة المذكورة خلال شهر من تاريخ الخصم)).

واعتبر القانون المكلف الذي قام بهذا الاقتطاع، وكيلاً عن صاحب هذا الدخل بالقيام بالإجراءات الخاصة بهذا الاقتطاع، من حيث إثبات كيفية الدفع والأساس الذي تم الدفع بموجبه، وإعداد بيان يوضح عملية الاقتطاع، وتوريد المبلغ المقتطع، وتحمل أي التزامات تنشأ عن هذا الاقتطاع، تحت رقابة

وإشراف المقدر[1] وهذا ما نصت عليه المادة (18/ب) بقولها: ((يعتبر الشخص المقيم، الذي يكون وكيلاً قانونياً، أو وكيلاً تجارياً، أو فرعا، أو شريكاً لمكلف غير مقيم، أو له علاقة تجارية معه، مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف، غير المقيم، بجميع الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون)).

ومن هنا فانه في حال تدقيق قيود المكلف الذي قام بهذا الاقتطاع، وبيان وجود اختلاف بين المبلغ المدفوع، ونسبة الاقتطاع، فان المكلف الذي قام بالاقتطاع، ملزم بالفرق مع تحمل أي غرامات، أو عقوبات نتيجة الخطأ ذلك. وهنا يكون القانون، قد أقام قرينة قانونية على حجم العبء الضريبي المفروض على المكلف غير المقيم بنسبة 10% من المبلغ الذي تقاضاه، دون الحاجة للتقدير عليه بأسلوب التقدير الذي يجري على غيره من المكلفين المقيمين من الأنشطة المشابهة.

ب- التقدير على أرباح اليانصيب والجوائز النقدية.

نص القانون الضريبي في المادة (11/أ/3) على حجم الضريبة المترتبة على أي أرباح يجنيها أي شخص من اليانصيب والسحوبات والجوائز النقدية والعينية والتي لا تقل قيمتها عن الف دينار للجائزة الواحدة بواقع (10%) من قيمتها وتقتطع من الجهة الدافعة، وتعتبر هذه الضريبة مقطوعة ونهائية ولا يجوز ردها أو تقاصها.

ج- التقدير على الرواتب والأجور.

يعرف قانون العمل الأردني الأجر بأنة: ((كل ما يستحقه العامل، لقاء عمله، نقداً أو عينا، مضافاً إليه سائر الاستحقاقات الأخرى أياً كان نوعها إذا نص

---

(1) جهـاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ط 1، ص 419.

القانون أو عقد العمل، أو النظام الداخلي، أو استقر التعامل على دفعها....))[1].

ويتميز الدخل المتأتي من الأجور بخصائص أهمها: أن هذا الدخل ناتج عن الجهد الفكري، أو البدني، دون أن يمتزج برأس المال، ويرتبط صاحبه بعلاقة التبعية مع رب العمل، ويلتزم بأوامره، وتوجيهاته، وتتمثل الميزة الأخرى، بان هذا النوع من الدخول سهل حصرها، مما يمكن اقتطاع الضريبة المستحقة عليها من المنبع، ويُلزِم المشرعُ أصحابَ العمل بالقيام بهذا الاقتطاع من الرواتب قبل دفعها لأصحابها، وتوريدها إلى الإدارة الضريبية[2].

وقد نصت المادة (19/أ/1) من قانون ضريبة الدخل الأردني بأنه: ((على كل شخص مسؤول عن دفع راتب، أو أجر، أو علاوة، أو مكافأة، أو مخصصات غير معفاة من الضريبة، أن يخصم منها، عند دفعها، الضريبة المقررة وأن يقدم كشفاً للدائرة بالمبالغ التي خصمها، وأن يقوم بدفع هذه المبالغ شهـــرياً)).

واعتبر القانون أن المبالغ التي تم دفعها بموجب المادة (19/أ/1) مبالغ تعتبر دفعة على الحساب، يجري تقاصها عن السنة التي جرى فيها الخصم، أو عن أي سنة سابقة، أو لاحقة وذلك بنص المادة (19/ب) التي جاء فيها: ((تعتبر المبالغ المقتطعة على الوجه المشار إليه في الفقرة (أ) في كل من المادتين (18) و(19) من هذا القانون دفعة على حساب ضريبة المستفيد ويجري تقاص هذه المبالغ من الضريبة المستحقة عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة.....)).

وقد تم إضافة البند الثاني من الفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (19) بموجب القانون رقم (25) لسنة 2001، المعمول به اعتبارا من تاريخ 2002/1/1،

(1) مـــادة (2) مـــن قانون العمل الأردني رقم (8) لسنة 1996، نشر في الجريدة الرسمية عدد (4113)، تاريخ 1996/4/16.

(2) جهاد خصاونة، المالية العامة، مرجع سابق، ص 335، 336.

حيث أن نص المادة في القانون القديم اقتصر على الفقرة (أ) بنصها الوارد بالبند الأول من الفقرة نفسها وأعطى المقدر صلاحية اعتبار هذه الاقتطاعات عن المستخدمين ضريبة مقطوعة نهائية مقيما القرينة على قطعيتها دون حاجة لإثبات خلاف هذه القرينة من قبل المكلف وللمقدر أيضاً اعتبار هذه المبالغ المقتطعة، دفعات يجري تقاصها عن سنوات المكلف السابقة أو اللاحقة.

وبهذا التعديل نجد أن المشرع قد اخرج هذا الشكل من الاقتطاع، باعتباره ضريبة مقطوعة، بخلاف النص القديم في القانون، الذي أجاز للمقدر اعتبار هذه الدفعات كضريبة مقطوعة عن المستخدَم، واعتبرها دفعات على الحساب يجري تقاصها عند مراجعة المكلف للإدارة الضريبية في أي سنة لاحقة.

وقد اخذ القانون الضريبي المصري، بما اخذ به المشرع الأردني، في كيفية إثبات مصادر الدخل المتأتية من الرواتب والأجور، بالمواد (49 وحتى 59) من قانون الضريبة الموحدة على الرواتب والأجور[1]، حيث اعتبـر بالمادة (49) أن الضـريبة تسري على المرتبات، والماهيات، والأجور، والإيرادات المرتـبة مـدى الحياة، وكذلك مرتبات، ومكافآت رؤساء، وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة مقابل العمـل الإداري[2].

كمـا اخضـع القـانون الضريبي المصري، بالمادة (52) المبالغ التي تدفع للخـبراء الأجانـب، أيـاً كانـت الجهة التي تستخدمهم، لأداء خدمات تحت إشـرافها، وذلـك بغـير أي تخفيض لمواجهة التكاليف، أو الأعباء العائلية،

(1) وتعتـبر في حكم المرتبات، الإعانات الشهرية، وكذلك الإحسانات، والهبات كمعونات وزارة الأوقاف، شـريطة أن تأخذ صفة الدورية والانتظام، انظر في ذلك عبدالحميد المنشاوي، الضريبة الموحدة علما وعملا، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1995، د ط، ص 292، 293.

(2) محمد عطا، مرجع سابق، ص 351.

بشـــرط إلا تـــزيد مـــدة استخدامهم على (183) يوماً في السنة متصلة أو منفصلة،[1].

والــزم القانون الضريبي المصري بالمادة (57)، كل صاحب عمل، أن يقدم إقراراً يبين فيه حجم ومصدر كل دخل يتأتى لأي عامل، أو مستخدم، بشكل تفصـــيلي، خلال ستين يوماً من استحقاق الدخل، يُظهر فيه أسماء، وعناوين، ووظـــائف العامليـــن لديـــه، كما يبين فيه، مقدار مرتباتهم، أو ماهياتهم، أو أجورهم، أو أتعابهم[2].

كما الزم القانون الضريبي المصري بالمادتين (58 و 59) مديري الشركات، والمنشـــآت، والهيـــئات الخاصة، والجمعيات التعليمية، أن يقدموا لمأمورية الضـــرائب المختصة- إضافة إلى ما هم ملزمين به بالمادة (57) كشفاً يُبين فـــيه اسم ومحل إقامة كل من يشغل وظيفة مدير، أو عضو مجلس إدارة، أو سكرتير مجلس إدارة، أو هيئة، أو لجنة، ومقدار ما تقاضوه من هذه الجهات كمـــا الـــزم هذه الجهات، بتقديم كشف مماثل لبيان أي مبالغ دفعت كمرتبات مـــدى الحياة، وأسماء الأشخاص المستفيدين من هذه المرتبات، خلال ستين يوما من استحقاق هذه الدخل للمستفيدين منه[3].

وألزمـــت المـــادة (63)، أصحاب الأعمال، وكل من ذكر في المواد السابقة، باقـــتطاع الضـــرائب المســـتحقة علـــى هذه المرتبات، وتوريدها لمأمورية الضـــرائب، خـــلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تحقق فيه الدخل المقتطع على أساسه.

وأعطـــى القـــانون الضـــريبي المصـــري في المادة (65)، الحق للمستخدَم الاعـــتراض على ما تم اقتطاعه من إيرادات ضريبية، خلال شهر من تاريخ تســـلم الدخـــل الخاضـــع المقتطع منه، ولا نجد شبيهاً لهذا الحق في القانون

---

(1) عبدالفـــتاح مـــراد، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل، دون ناشر، دون سنة نشر، دون مكان نشر، د. ط، ص 49.

(2) موريس صادق، مرجع سابق، ص 183.

(3) عبدالحميد المنشاوي، مرجع سابق، ص 310.

الأردني الذي جعل الاعتراض عاماً، وبنفس الأسلوب لجميع المكلفين، وهو ما سنتطرق إليه عند الحديث عن صلاحية مقدر الاعتراض في إثبات العبء الضريبي.

وفــرض المشرع المصري بالمادة (61)، على كل من يتقاضى مرتبات، أو مكافــآت، أو أجوراً، أو إيرادات مدى الحياة، أن يقدم إقراراً، يبين فيه كافة البــيانات المتعلقة باسمه، ومحل إقامته، ومقدار ما تقاضاه خلال أربعين يوماً من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه في المرتب[1].

ولا نجد في القانون الضريبي الأردني نصاً مشابهاً لهذا الإلزام، إلا ما ذكره المشـــرع مـــن إلـــزام عـــام لكل صاحب دخل، بتقديم كشف التقدير الذاتي بالشروط التي نصت عليها المادة (26).

وبهـــذا يكون المشرع الأردني، والمصري، قد القيا على عاتق كل صاحب عمـــل، ســـواء مـــن القطاع العام، أو الخاص، عبء إثبات مصدر دخل كل مكلـــف، أو ممول يتأتى له مصدر دخل من الرواتب، والأجور، والمكافآت، وعلـــيه أيضـــاً تقديـــم كشف يبين فيه أسماء المستفيدين من هذه، الأجور، وحجمهـــا، وما تقاضوه منها، وما تم اقتطاعه لصالح الإدارة الضريبية، ويعد هذا الكشف قرينة على إثبات وجود وحجم هذا المصدر، وتبقى هذه القرينة، التـــي أعفى القانون المقدر من خلال تقديمها من عبء الإثبات، الملقى عليه بشكل عام، تبقى قرينة قابلة لإثبات خلافها.

(2)- التقدير من خلال الضريبة المقطوعة.

بقصد بهذا النوع من التقدير، قيام الإدارة الضريبية بإقامة قرينة قانونية على صـــحة وجـــود مصـــدر دخل للمكلف، أو الممول، وتحديد العبء الضريبي المترتب على الدخل المتأتي من هذا المصدر بشكل يخضع فيه هذا النوع من الـــتقدير، إلـــى دراسات مسبقة، تقوم بها الإدارة الضريبية، من خلال لجان، تـــتولى دراســـة بيانات بعض المكلفين، للتوصل إلى مقدار متوسط الدخل الصـــافي الـــذي يحققـــه هؤلاء سنوياً، وفرض الضريبة على هذا الأساس،

---

(1) عبدالحميد المنشاوي، مرجع سابق، ص 313.

وتشـــمل هذه الدراسة نوع النشاط، وإمكانيات العاملين به، وعدد أيام العمل في السنة، وتتم هذه الدراسات، سواء للأشخاص المكلفين بالعبء الضريبي، بـناء علـى النشـاط الشخصي الخاص بهم، أو من خلال تحديد الضرائب المـتحققة علـى هؤلاء، استنادا لنوع النشاط ذاته، بحيث يشمل هذا العبء الضـريبي، كـل من يعمل بهذا النشاط، وتقسم الضريبة المقطوعة بالقانون الأردني إلى قسمين هما[1]:-

أ- نـص القانون الأردني بالمادة (32 /أ) على انه: ((في الحالات التي لا تزيد فـيها مقدار الضريبة على أي شخص، باستثناء الشركات المساهمة، في أي سـنة مـن السنوات، على ألف دينار، يجوز للمدير أن يعتبر تلك الضريبة ضريبة أساسية مقطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة، على أن لا تزيد على خمس سنوات، وعلى الشخص المذكور دفع الضريبة المقطوعة خلال ثلاثين يوماً من انقضاء كل سنة من السنوات التي تسـري عليها تلك الضريبة .)).

ويسـتند تقديـر حجـم العبء الضريبي بهذا النوع من التقدير، على أساس شخصي لفئة معينة من المكلفين من خلال دراسة مسبقة بواقع حال أي مكلف لا تزيد ضريبته على ألف دينار، بتقدير العبء الضريبي على فترات زمنية لاحقة لا تزيد عن خمس سنوات[2] .

ونـرى أن هذا النوع من التقدير، فيه الكثير من الموضوعية، فأي مكلف لا تـزيد ضـريبته عن ألف دينار لعدة سنوات، يعني أن هناك شيئاً من الثبات والاستقرار لحجم الدخل المتحقق له بشكل عام، من مصادر دخله، فإذا ما قام المقدر، بتعميم هذا الحجم على عدة سنوات، فأنه بهذا يكون قد أختصر الوقت والجهـد، دون حاجة لشغل وقت المكلف، وجهده في تقديم كشف سنوي، مع إثـبات صـحة ما ورد بهذا الكشف، من خلال ما يعزز به البيانات المدرجة

(1) محمـد صادق الأيوبي، أهم الأحكام الضريبية النافذة، دون ناشر، دون سنة نشر، دون مكان نشر، د. ط، ص 32.

(2) كريم كشاكش، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة روزنا، اربد، 1999، ط 2: ص 137.

فـــيه، ويكون المشرع قد اختصر وقت المقدر، في القيام بما عليه من معاينة لمركـــز نشاط المكلف، وتدقيق قيوده، ودفاتره، وما يصاحب ذلك من ضياع وقت، وجهد لكليهما، بإجراءات سنوية متكررة، تصب في النهاية إلى النتيجة نفسها، خاصة أن المشرع منح الحق للإدارة الضريبية، بفتح قيود أي مكلف بعـــد تقديـــرها، إذا ما تبين أن هناك مصادر دخل لم يحاسب عنها المكلف، وذلـــك بموجـــب المـــادة (33) وهـــذا ما سنشرحه لاحقاً، عند الحديث عن صلاحيات الموظف المناب في إثبات العبء الضريبي.

ونـــرى إن تطبيق هذا الأسلوب في الواقع العملي قليلٌ جداً، وحبذا لو جعله المشـــرع إلزام على المقدر، إذا ما رغب المكلف بذلك، لكان ذلك أجدى له ولـــلإدارة الضـــريبية علـــى حد سواء، وإذا كانت العدالة هي أساس النظام الضـــريبي، فلا يمكن النعي على هذا الأسلوب، في تقدير العبء الضريبي، بأنه أسلوب تحصيلي يفتقر، للعدالة، لأنها متوفرة في توافق إرادة المكلف مع إرادة المقدر، في هذا التقدير.

ب- يستند تقدير النوع الثاني من الضريبة المقطوعة لفئات معينة، وعلى أساس مهنـــي، حسب نوع النشاط الذي يمارسه المكلفون، أو حسب مصدر الدخل المـــتحقق للمكلف، بعكس الأسلوب السابق، الذي يكون على أساس شخصي خـــالص للمكلف ذاته، وبناء على طلبه، حيث أجازت المادة (32/ب) لمدير عـــام دائـــرة ضـــريبة الدخل، اختيار أصحاب مهن معينة، وتكليفهم بعبء ضـــريبي، اســـتناداً لنوع المهنة التي يمارسونها بشكل مقطوع يدفعونها كل عام[1] وقد نصت هذه الفقرة على انه: ((بالرغم من أي نص مخالف، يجوز للمديـــر، أن يصدر قراراً، يفرض بموجبه ضريبة دخل سنوية مقطوعة على فـــئة، أو فـــئات معيـــنة، من المكلفين، ويحدد في القرار أنواع الدخول التي يفـــرض عليها تلك الضريبة، والسنوات التي تسري خلالها وللمدير تفويض صلاحياته خطياً للمقدر)).

---

(1) جهاد خصاونة، المالية العامة، مرجع سابق، ص 420.

ومـــثال ذلـــك، قـــيام دائرة ضريبة الدخل بفرض ضرائب على المركبات، بالقـــرار رقـــم: (م ض د /2165/15) الصادر بتاريخ 2000/3/22م، حيث كَلفـــت بموجـــبه أصحاب المركبات، بدفع ضريبة معينة، حسب نوع، وحجم المركبة عند ترخيصها، دون حاجة إلى تقدير دخول أصحابها بشكل تقليدي.

وكذلك قرار فرض ضريبة مقطوعة على أصحاب المخابز، بالقرار رقـــــــم (م ض د/1330/15) الصادر بتاريـــخ 2002/2/20، بإعفاء أول (360) طناً من الطحين سنوياً من الخضوع للضريبة، وما يزيد عن ذلك تفرض عليه ضريبة بواقع (300) فلس لكل (50) كغم طحين، وكذلك الكثير من القرارات الأخرى، كالقرارات التي تفرض ضريبة دخل مقطوعة على المقاولين، وتجار الخضار، وتجار السيارات، والمكاتب الهندسية، والصيدليات، وغيرها من المهن.

وقد تفرض الضريبة المقطوعة بنص القانون مباشرة، على بعض مصادر الدخل، وهذا ما استحدثه المشرع الأردني بالتعديل الأخير بالقانون رقم (25) لسنة 2001، بالمادة (3/أ/11)، حيث فرض ضريبة مقطوعة على أرباح اليانصيب، والجوائز النقدية، أو العينية، التي لا تقل عن ألف دينار بنسبة عشرة بالمائة من قيمة الجائزة، ولا يجوز ردها أو تقاصها.

وبهذا يكون القانون قد أقام قرينة، سواء من خلال الصلاحية المعطاة لمدير عام دائرة ضريبة الدخل، أو بنص القانون مباشرة، بتقدير العبء الضريبي لبعض المكلفين، دون أن يقع على المقدر أي عبء بإثبات مدى عدالة الضريبة المستحقة على المكلف، باعتبار أن هذه القرار، القاضي بفرض هذا الحجم من لضرائب، قد استند في فرض العبء الضريبي، ومقدار الدخل المتحقق لهذا النوع من المهن، إلى دراسات مسبقة لهذه الأنشطة، تبين فيها أن الدخول المتحققة تتناسب مع ما قدر عليها من ضرائب، وبهذا يكون عبء الإثبات، قد تكرس بالكامل، بما أقره القانون من عبء ضريبي، أو بما قامت به هذه الدراسات، من تناسب فعلي بين ما يفرض على هذه المصادر من ضرائب، وما تحققه من دخل لأصحابها.

ونرى ومع ما يصاحب هذا النوع بالتقدير من توفير للجهد والوقت على الخزينة والمكلف على حد سواء، إنه لا يُحقق العدالة الكافية، مثل العدالة المتحققة بتقدير كل مكلف على حده، لما لكل منهم، من إعفاءات ومصادر دخل متفاوتة، مما قد يعرض بعضهم لعدم الإنصاف، مقارنة مع الآخرين، كما انه وسيلة من وسائل الهروب من عبء الإثبات، وخير مثال على ذلك قيام الدائرة بفرض ضريبة مقطوعة على المركبات، ورغم أن هذه الضريبة قد حققت للخزينة مورداً مالياً لم يكن متوفراً بالسابق، ووفرت على الدائرة والمكلفين كثيراً من الجهد، والمال، ولكن كيف لنا أن نساوي مكلفاً يمتلك مركبة تعمل بإحدى القرى النائية، بمن يمتلك مركبة شبيهه تعمل داخل العاصمة؟ وكيف نساوي بين مكلف يعيل أسرة كبيرة، بآخر ينفرد بإعالة نفسه؟ خاصة مع ندرة تفعيل المادة رقم (32/ج) من القانون، بالواقع العملي التي تسمح للمكلفين بالاعتراض على هذه الضريبة في هذا المجال، والتي تنص على انه: ((يجوز لأي شخص ينطبق عليه قرار الضريبة المقطوعة، بمقتضى أحكام الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة، أن يطلب من المدير، إعادة النظر في القرار، شريطة تقديم طلب خلال ثلاثين يوماً من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها، أو من تاريخ تبليغ إشعار التقدير، وللمدير أن يخفض الضريبة أو يلغيها)).

ثانياً: إثبات حجم الدخل من خلال المكلف.

إن مبدأ اعتبار ذمة الأشخاص بريئة من أي التزام، وعلى مدعي خلاف ذلك إثباته، لا يجري على إطلاقه بشكل كامل في المجال الضريبي، حيث أن التشريعات الضريبية، على اختلافها، أخذت بتوزيع عبء إثبات مصدر، وحجم الدخل على المكلف، والمقدر، بشكل يتناسب مع إمكانيات كل منهما.

ونظم القانون الأردني عملية التقدير، واثبات العبء الضريبي، بواسطة المكلف من خلال إلزام المكلفين بتقديم كشوفات سنوية، يفصح فيها المكلف عن مصادر الدخل المتحققة له خلال سنته المالية، وصدر أول تشريع بهذا الإلزام بالمادة (2/35) من القانون رقم (25) لسنة 1964 وترسخ بالمادة

(26) من القانون الحالي رقم (57) لسنة 1985، وبهذا يكون المشرع قد نقل جزءاً كبيراً من عبء الإثبات من كاهل الإدارة الضريبية، إلى كاهل المكلف من خلال إلزامه بهذا الشكل من الإفصاح.

وهذا ما أخذ به المشرع المصري، بما فرضه على الممولين وغير الممولين من إلزام، بتقديم إقرارات عن الوضع المالي للممول خلال سنته المنتهية، أو لأي ممـــول تربطه بالمقر علاقة فرض عليه القانون الإفصاح عنها، وهناك حـــالات يقع فيها عبء الإثبات على عاتق الممول، وحالات أخري يقع على عاتق الإدارة الضريبية، ومثال ذلك ما أوردته المادة (100) حيث أخذت في العـــبرة فـــي الدفاتر والسجلات ومدى إظهارها للحقيقة، وانتظامها من حيث الشـــكل، وفقاً لأصول المحاسبة، ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حال عدم الاعتداد بهذه الدفاتر[1].

وكذلك يتمثل عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف، بمدى حجية المحاضر ومـــا يدلـــي بـــه من معلومات خلال المناقشة، أمام مأمور التقدير، وما يشكل هذا الإفصاح من قرينة على المكلف في تقدير العبء الضريبي.

وســـنتطرق إلى الكشوفات السنوية، والمحاضر، بشكل تفصيلي خلال شرحنا لصـــلاحية المقـــدر فـــي إثبات العبء الضريبي في المبحث القادم، وخلال شرحنا للمحررات الكتابية، وحجيتها بالإثبات، في الفصل القادم بآذن الله.

2.2 صلاحيات الإدارة الضريبية في إثبات العبء الضريبي خلال مراحل التقدير.

تتمتع الإدارة الضريبة بصلاحيات قانونية واسعة في سبيل تمكينها من القيام بمـــا هو موكول إليها من تقدير للعبء الضريبي من خلال تحديد مصادر الدخل ثم تحديد حجم الوعاء الضريبي المتحقق من هذه المصادر.

وتخـــتلف هـــذه الصلاحيات أحياناً، وتشابه أحيانا أخرى في كل مرحلة من مـــراحل التقدير، سواء كان المراد إثباته في مراحل القرار الأولى، أو خلال مرحلة

---

(1) محـــي محمـــد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، القاهـــرة، 2000، ط 1، ص 226، وأيضاً: فتحي جابر العقيلي، الجامع لأحكام الضرائب على الدخل، دون ناشر، القاهرة، 1995، د ط، ص 97.

الاعــتراض، أو من خلال صلاحيات الموظف المناب، وسواء كان التقدير مستنداً لإقــرار المكلف خلال كشف التقدير الذاتي، أو من خلال التقدير الإداري الذي تقوم به الإدارة من تلقاء ذاتها.

واختلفت الآراء في تحديد المدعى، والمدعى عليه، في المنازعات الضريبية، وعلــى مــن يقــع عبء إثبات هذه المنازعة، حيث ذهب رأي إلى أن الالتزام في المنازعات الضريبية، ينشأ عن علاقة من علاقات القانون العام، والدولة ليست دائنا بالمعــنى المقصود في القانون الخاص، حيث أن الضريبة تفرض بناء على موافقة ممثلــي الشــعب، ويترتــب على اعتبار الدولة مدعياً سيادة الأمن والطمأنينة لدى الأفراد، وحمايتهم من إساءة استعمال السلطة[1].

واتجــه رأي آخــر[2] إلــى اعتــبار أن مـــا تتمتع به الإدارة الضريبية من امتــيازات، يجعل الدعوى ذات طابع خاص، ويجعل الدولة في موقف المدعى عليه دائماً، وعلى المدعي (الفرد) عبء إثبات دعواه.

ولا نمــيل إلــى هذا الرأي، حيث أن الأصل براءة الذمة، والدولة هي التي تدعي خلاف هذا الأصل، وعلى من يدعي خلاف الأصل عليه إثباته.

وإذا كانــت التشريعات الضريبية على اختلافها، تعتمد في تقدير حجم الوعاء الضريبي على المكلف ذاته، من خلال ما تضع عليه من التزام بتقديم إقرارات ذاتية بحجــم العبء الضريبي، إلا إنها تمنح الإدارة الضريبية حق القيام بهذا التقدير، أو تعديل التقدير الصادر عن المكلف بعد تدقيق سجلاته ودفاتره وقيوده[3].

وتتمتع الإدارة الضريبية بهذه الصلاحيات التي تمنح لموظفيها، لتمكينهم بما هو موكول إليهم من مهام، شأنهم في هذا شأن كافة موظفي القطاع العام .

---

(1) موفــق المحامــيد، مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية، 2003، ص 74.

(2) زكــريا محمــد بيومــي، المــنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1989، د ط، ص 419،417.

(3) موفق المحاميد، مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 78.

وتختلف هذه الصلاحيات، باختلاف مراحل التقدير، لما تتمتع به كل مرحلة من خصوصية تتلائم والمهمة الملقاة على القائمين بها، وعليه سنقوم باستعراض صلاحيات الإدارة الضريبية فيما يلي:-

1.2.2 صلاحيات المقدر في إثبات العبء الضريبي خلال مرحلة التقدير الأولى.

تبدأ في هذه المرحلة علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، وتبدأ معها أولى عمليات التقدير، وتختلف ممارسة صلاحيات المقدر في الوصول للحجم الحقيقي للدخل، في حال قيامه في التقدير استناداً لكشف التقدير الذاتي، أو في حالة التقدير الغيابي وهذا ما سنتعرض له فيما يلي:-

أولاً: التقدير في كشف التقدير الذاتي.

سار المشرع الأردني- شأنه شأن التشريعات الحديثة- بالقانون رقم (57) لسنة 1985، باعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يقوم به المكلف من تلقاء ذاته، بفرض الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية المتحققة له، حيث أن المكلف هو الأدرى بما تحقق له من أرباح، وما تكبده من خسائر[1].

وتأكد ذلك بنص المادة (26/أ) التي جاء فيها: ((على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر، خاضع للضريبة، أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لسنته المالية، إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص، كشفاً يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي، ودخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة)).

ويتبين لنا مما سبق، أن نص القانون جاء عاماً مطلقاً، يسري على كل من يتحقق له مصدر دخل دون استثناء، في أي وقت من أوقات السنة، ومهما كان حجم هذا الدخل، فأن على صاحبه الالتزام بتقديم كشف التقدير الذاتي في موعده.

ومما هو محل للنظر، خروج المشرع بنص آخر بالفقرة (أ) من المادة (27) من القانون بمنح المدير العام حق إلزام فئات بعينها بتقديم الكشف المنصوص

(1) نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، تحرير محمد البزاري، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998، ط 1، ص 217.

علــيه بالمـــادة (26/أ) وجاء بهذه الفقرة: ((للمدير أن يكلف بقرار يصدره، وينشـــر بالجـــريدة الرسمية، وفي صحيفة محلية أو أكثر، فئاتٍ أو أشخاصاً معينين، بتقديم الكشف المنصوص عليه في المادة (26) من هذا القانون وفي المواعيد المحددة له...)[1].

ويـــثار التساؤل، هل الأصل هنا، الإلزام الذي فرضه القانون بالمادة (26/أ) علـــى كل مكلف بتقديم الكشف كقاعدة عامة، والاستثناء هو الإعفاء من هذا الالتزام الـــذي مـــنحه القانون للمدير العام، بتحديد فئات بعينها معفاة من تقديم كشف التقدير الذاتي؟ حيث جاء بالمادة (26/ج) التي تنص: ((للمدير بتعليمات يصدرها، ولأسباب تنظيمية أن يعفي مؤقتاً فئات معينة من المكلفين من تقديم هذه الكشوف)).

أم الأصـــل هـــو الإعفاء من تقديم الكشف كقاعدة عامة؟ والاستثناء يقع على الفـــئات المذكـــورة بالتعلـــيمات الصادرة استناداً للمادة (27/أ)؟ وبتوضيح أكثر لو افترضنا أن هناك مكلفاً له مصدر دخل خاضع للضريبة اقل من خمسة آلاف دينار فهـــل يترتـــب عليه الالتزام بتقديم الكشف المذكور استناداً للمادة (26/أ)؟ أم انه من الفـــئات المعفـــاة اســـتناداً للتعليمات المشار إليها؟ ثم أننا نجد أنفسنا أمام استثناءين متناقضـــين، الأول حق المدير بالإعفاء من تقديم الكشف، والثاني حق المدير بإلزام فـــئات معيـــنة بتقديم هذا الكشف، وبعبارة أخرى هل يمكن للتعليمات التي يصدرها المديـــر لفئات معينة، أن تتجاوز نص القانون الصريح، بإلزام كل شخص يتوفر له مصدر دخل خاضع للضريبة من تقديم كشف التقدير الذاتي؟.

ونـــرى أن الإجابـــة علـــى هذا التساؤل لا تحتاج إلى كثير تأمل، فلا يمكن للتعلـــيمات أن تخـــالف الـــنص الصـــريح بإلزام كل مكلف وتعفيه من هذا الواجب القانوني، سواء ورد ضمن هذه التعليمات أم لم يرد.

ونرى أن المشرع لم يصب في صياغة الفقرة (أ) من المادة (27)، فإذا كان يهـــدف مـــن هذا هو ما أورده في عجز هذه الفقرة، من إضافة 2% من الضريبة

---

(1) وقد صدرت التعليمات رقم (ا) لسنة 1989وهي تعليمات تقضي بإلزام فئات معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة بالاستناد لأحكام المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقـــم (57) لسنة 1985.

المستحقة عن كل شهر تأخير، في تقديم الكشف، على أن لا يتجاوز 24% من الضريبة المستحقة على فئات بعينها، فلماذا ينص في مطلع الفقرة (أ) من المادة (29)، بصراحة على أن الكشف هو ما ذكر بالمادتين (26و27)؟ ونصت هذه الفقرة على انه: ((للمقدر تدقيق الكشف المنصوص عليه في المادتين (26و27)...)) وكأن هذه المادة تؤكد أن ذهن المشرع انصرف إلى إلزام المكلفين بتقديم كشف التقدير، استناداً لنص المادتين (26و27) وليس استناداً لنص المادة (26) لوحدها.

ونرى أن نصوص المواد (26و27)، لا يمكن إلا أن تتعارض بهذه الصورة مع بعضها، مما يؤدي إلى اللبس في فهم المقصود من ورائها، وهو ما يجري بالواقع العملي، حيث أن الفئات المذكورة بالتعليمات الصادرة بموجب المادة (27/أ) فقط، هي الملزمة بتقديم كشف التقدير الذاتي، ونرى أن الأفضل إعادة صياغة هذه الفقرة بما يحقق إزالة اللبس، ونقترح أن تكون صياغتها على الشكل التالي: ((للمدير بقرار يصدره، وينشر في الجريد الرسمية، وفي صحيفة محلية، أو أكثر، تحديد فئات معينة من الخاضعين للضريبة، يضاف إلى الضريبة المستحقة عليها (2%) عن كل شهر تأخير في تقديم الكشف المنصوص عليه بالفقرة (أ) من المادة (26) على أن لا يتجاوز مجموع الإضافة (24%) من الضريبة المستحقة)).

وكذلك عدم ذكر المادة (27) في الفقرة (أ) من المادة (29) والاكتفاء بذكر المادة (26) فقط لكونها المعنية بإلزام المكلفين بتقديم كشوف التقدير الذاتي.

واخذ المشرع المصري بهذا الاتجاه، بالنص على إلزام كل ممول، بتقديم إقرار خطي يبين فيه كل ما يتعلق بنشاطه التجاري، ومقدار أرباحه، وخسائره، ومصاريفه، حيث جاء بالمادة (91) من القانون الضريبي المصري قولها: ((مع عدم الإخلال بأحكام المواد (87،70،22،14) من هذا القانون، على الممول، أن يقدم إقراراً، مبيناً به الإيرادات، والتكاليف، وصافي الأرباح، والخسائر، عن السنة السابقة، من مختلف مصادر دخله المنصوص عليها في البنود (5،4،2) من المادة (5) من هذا القانون وفقاً لأحكامه)).

ونص القانون الضريبي المصري، على الضريبة المضافة على كل من لم يتقدم بكشف التقدير الذاتي، وفقاً للمادة السابقة حيث جاء بالمادة (92) قولها: ((يلتزم

الممـــول الـــذي لـــم يقدم الإقرار المشار إليه في المادة (91) من هذا القانون، في الميعاد بتسديد مبلغ إضافي للضريبة يعادل (20%) من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي)).

كمـــا فـــرض القـــانون الضـــريبي المصري بالمادة (121)، على الشركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، والبنوك، والشـــركات، والمنشآت الأجنبية، بتقديم الإقرارات التي تعبر عن الوضع المالي لها وجاء بنص هذه المادة قولها: ((على الجهات المنصوص عليها في البنود (1،3) من المـــادة (111) مـــن هذا القانون، أن تقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة، خلال ثلاثيـــن يومـــاً من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي، أو خلال ثلاثين يومـــاً من التاريخ المحدد في نظام الشركة لتصديق الجمعية العمومية عليه، إقراراً مبيـــنا فيه مقدار أرباحها، أو خسائرها، حسب الأحوال، مُعتمَداً من أحد المحاسبين المقيديـــن بالســـجل العـــام.... مـــرفقاً به صورة من حساب التشغيل، والمتاجرة، والأربـــاح، والخسائر، وصورة من آخر ميزانية معتمدة، وكشف ببيان الاستهلاكات التـــي أجـــرتها الشـــركة، مع بيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة في الإقرار....)).

٦٢٢٤٩٧

وعلـــى المكلف، أو الممول، خلال إفصاحه عن وضعه المالي، أن يعزز هذا الإفصـــاح، بمـــا يؤيـــد ما فيه، وهو ما أورده المشرع الأردني بالمادة (26)، بان يتضمن الكشف التفصيلات المتعلقة بدخله، وهو ما أورده المشرع المصري بالمادة (121) والمـــادة (101) التي تنص ((... يلتزم الممول بان يبين بقراره المشار إليه في المادة (91) من هذا القانون، ما يقدره لأرباحه، أو خسائره، وما يستند عليه في هذا التقدير من أسس)).

ويعد إلزام القانون للمكلف بالإفصاح عن مصادر دخله، وحجم هذه المصادر مـــن خـــلال كشف التقدير الذاتي، خلال المواعيد المقررة، بمثابة إقرار من المكلف بنتـــيجة أعمالـــه الســـنوية، مما يسهل عملية إثبات العبء الضريبي على المكلف، والمقـــدر، علـــى حـــد ســـواء، ويعرف الإقرار الضريبي بأنه: ((العمل الأول، أو الأســـاس، الـــذي بواســـطته يقـــر الممول، أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد

النصـــوص الضـــريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية، حواراً من شأنه أن يسمح لها بان تحدد على أساس من الصحة، والدقة، مبلغ الضريبة الواجب دفعه))[1].

ويشـــكل هذا الإفصاح من قبل المكلف، إقراراً ملزماً له، وحجية عليه، وفي هـــذا قضت محكمة التميز: ((إن الاجتهاد القضائي، قد ذهب، إلى إن إقرار المكلف أمام مقدر الضريبة، ملزم له ولو الغي هذا التقرير))[2].

ولا تعتبر عملية تعبئة الكشف بمصادر، وحجم الدخل عمليه بسيطة، لأن ما يـــرد بالكشف من معلومات، وإن كان من اليسير سردها إلا أنه من الصعوبة بمكان تأيـــيدها، فكل معلومة يتم تضمينها لكشف التقدير الذاتي، لا بد أن تكون معززة بما يؤكـــد صحتها، فلا يمكن الإفصاح عن نفقات إنتاجية لمصدر معين، دون وجود ما يعـــزز ذلـــك، فإيراد فوائد بنكية مثلاً، يقتضي وجود شهادة من البنك بذلك، وإيراد نفقات صيانة يقتضي إبراز فواتير معززة لها، ويعد هذا الالتزام، بتقديم هذا الكشف بمـــثابة نقـــل لعبء الإثبات إلى كاهل المكلف، إلا أن نقل هذا العبء لا يعني أن يد المكلـــف مطلقـــة في التصريح عن مصادر دخله بالشكل الذي يرى، دون الاستناد لأســـس علمـــية تعـــبر عن المضمون الحقيقي لهذا الإقرار من خلال واقع حسابات المكلف.

وتتمـــيز عملية التقدير من خلال الكشف، بمزايا من أهمها: تعميق الثقة بين المكلـــف والإدارة الضـــريبية، إضـــافة إلى الاقتصاد في النفقات من خلال تحصيل الضريبة المستحقة بعد فترة وجيزة من نهاية سنة المكلف المالية، بدل الانتظار لغاية الـــتقدير علـــيه إدارياً من قبل الإدارة الضريبية، إضافة إلى قلة التكاليف في عملية التقدير وعدم الحاجة إلى كادر كبير من الموظفين.

(1) محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 170.

(2) تميـــيز حقـــوق رقـــم 2000/3703، تاريخ 2001/3/25، المجلة القضائية، إصدار المعهد القضائي، عمان، آذار 2001، السنة الخامسة، عدد 3، ص 363.

وبعد هذا يأتي دور المقدر، وما يتمتع به من صلاحيات في فرض نوع من الــرقابة علـــى صحة إفصاح المكلف عن حقيقة دخله، وتتمثل هذه الصلاحيات فيما يأتي:-

(1)- تدقيق كشف التقدير الذاتي.

ليتمكـــن المقدر من الوصول للدخل الحقيقي لنشاط المكلف، وما يترتب على ذلك من عبء ضريبي، فإنه يتمتع بحق تدقيق الكشف المقدم من المكلف، أو الممول باعتبار انه يعبر عن حقيقة وضعه المالي، بهدف التأكد من صحة ما ورد به من بيانات، واهم ما تقوم به هذه البيانات بتعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي أنها تؤكد أمرين [1] :-

أ- إزالــــة اللبس، أو الغموض، أو التساؤل، الذي قد يثور بذهن الإدارة الضـــريبية، خـــلال تدقـــيق محـــتويات الكشف، ومحتويات الدفاتر، والسجلات المرافقة له.

ب- إقامة الدليل على عدم وجود نية التهرب الضريبي لدى المكلف.

ومن الأمور التي يقوم المقدر خلال تدقيقه للكشف المقدم من المكلف أو الممول بالتأكد منها، والتي تؤكد صحتها صحة الكشف المقدم مما يؤدي إلى الاعتداد بما فيه:-

1- الــتأكد مـــن حجـــم المشـــتريات التـــي قام بها المكلف من واقع دفاتره وسجلاته، للتأكد من عدم تضخيم سعر الشراء المدون، مقارنة مع سعر البيع، للتقليل من نسبة الربح .

2- التأكد من المعلومات الواردة بالكشف، ومطابقتها مع المعلومات الواردة من الجهات الأخرى، سواء جهات رسمية، أو خاصة.

3- التثبت من أن تكون المشتريات، أو المبيعات، أو النفقات، أو الإيرادات التي يتضمنها الكشف تخص السنة المعنية مدار البحث.

---

(1) محي محمد مسعد، مرجع سابق،ص 171.

4- التأكد من تناسب النفقات الإنتاجية، مع حجم العمل فإيراد نفقات إنتاجية عالية مع حجم دخل لا يتناسب مع هذه النفقات، يعد قرينة على عدم دقة ما ورد في الكشف، فأي ارتفاع في نفقات الكهرباء لنشاط تجاري يعتمد فـي نشـاطه علـى مادة الكهرباء مثلاً، يعد قرينة على زيادة حجم هذا النشاط والعكس صحيح.

5- الـتأكد من أن المشتريات لا تتضمن أصولاً ثابتة (مشتريات رأسمالية)، كونها تخضع لاستهلاك الأصول الثابتة [1] .

6- الـتأكد مـن التعامل بسعر السوق في حال التعامل بالمقايضة، أو بين الشركات المملوكة لجهة واحدة [2].

7- التميـيز بين النفقات الخاصة بالمكلف والنفقات المتعلقة بمصدر الدخل، وان لا تتعلق هذه النفقات بأنشطة معفاة[3].

8- تدقيق جميع الوثائق المرفقة بكشف التقدير الذاتي، كالإيصالات، والدفاتر التجارية، ومطابقتها مع بعضها، مثل مطابقة المبيعات في دفتر الأستاذ، مع المبيعات الواردة في حساب المتاجرة[4].

9- الـتأكد مـن وجـود علاقة تجارية بين مصادر النفقات، وطبيعة عمل المنشأة، سواء من خلال قسائم المعلومات التي تتوفر بالإدارة الضريبية، أو مـن خلال ملفات المكلفين الآخرين الذين يتعامل معهم المكلف فتاجر قطـع غـيار السـيارات مـثلاً، لا تربطه علاقة تجارية بتاجر المواد التموينية.

---

(1) احمد نور، في المحاسبة الضريبية، دار المطبـوعات الجامعية، الإسكندرية، 1980، د ط، ص 198 .

(2) وائـل عـودة عكشـة، اختلاف الضريبة المعلنة والمعدلة وتدقيق حسابات المنشآت التجارية ضريبياً، رسالة ماجستير مقدمة للجامعة الأردنية، 1993، ص 52.

(3) حنا مرزوق، في المحاسبة الضريبية (الأصول العلمية والعملية)، دار المعارف للطباعة،دمشق، 1978 ، د ط، ص 313.

(4) وائل عودة عكشة، مرجع سابق، ص 54.

ويهـدف المقـدر من تدقيق المعلومات الواردة بالكشف المقدم من المكلف، ومطابقـتها مـع نفسـها، ثم مطابقتها مع المعلومات المتوفرة من المصادر الأخـرى، التي مر ذكرها، التوصل إلى مدى صحة هذا الكشف، ومدى دقته فـي إثبات حجم الدخل المتحقق، ويكون لمدى تطابق ما ورد في الكشف مع المعلومـات المعززة له، سواء في دفاتر المكلف أو دفاتر وملفات الآخرين، أو أي مصادر أخرى، الأثر الكبير في توجيه قناعة المقدر، وقراره للاعتداد بمـا ورد بـه، وقبوله بصفته يعبر عن الوضع المالي للمكلف، وإذا ما وجد المقـدر أن ما ورد في الكشف مطابقٌ لما لديه من معلومات، مثل من يفصح عـن حجم الاستيراد الخاص به، ليجد المقدر هنا تطابق ذلك مع ما ورد من بـيانات جمركـية، أو كمـن يفصـح أتعاب تقاضاها من شركة ما، كأتعاب الأطـباء والمحامين، ليتطابق هذا الإفصاح مع ما ورد من معلومات من هذه الشـركات، كـل هـذا يؤدي إلى اقتناع المقدر بصحة الإفصاح الذي قام به المكلـف خلال الكشف باعتبار أن ما ورد به معززٌ ببينات تؤيده، وتؤكد هذه الصحة، وبالتالي ليس هناك حاجة لإثبات خلاف ما جاء بالكشف لعدم وجود هذا الخلاف أصلاً[1].

(1) نعـى البعض على تجربة التقدير الذاتي بالفشل إلى حد كبير حيث أن الدائرة تستدعي المكلفين بصفة دائمـة لمناقشـتهم بمصادر دخلهم وذلك بهدف السعي إلى فرض اكبر ضريبة ممكنة إضافة إلى تمتع المقدرين بعقلية الجباية القديمة إضافة إلى الافتراض الضمني أن الكشف دائماً غير صحيح وان المكلف يـتهرب ضريبياً، ونرى عدم دقة هذا القول إلى حد كبير خاصة في ظل التوجه الذي قامت به الإدارة الضـريبية بـالأردن من الأخذ بنظام العينات الخاضعة للتدقيق وقبول الكشوف الأخرى التي تعبر عن دقـة في ما ورد فيها من خلال مقارنتها مع السنوات الأخرى للمكلف ولا يخضع للتدقيق إلا الكشوفات التـي تشكل انحرافاً شديداً في حجم العبء الضريبي الذي يفرضه المكلف على نفسه، عبدالله المالكي، الضـريبة وقياس العب الضريبي، مقال في مجلة الاقتصاد المعاصر، عـدد 67، كانون أول 2003. ص 17 وما بعدها.

ولا يقصد بالتطابق هنا التطابق المطلق عند جميع المكلفين، لأن الكثير منهم لا يحتفظ بحسابات أصولية منظمة كما هو الحال عند غيرهم، ولهذا لا يمكن للمكلف أن يحدد بدقة مقدار التطابق الفعلي بين ما أورده في الكشف المقدم، وبين ما هو في الواقــع العملــي، وجــرى العمل على اعتبار أي انحراف بسيط في ما ورد بكشف الــتقدير الذاتــي، عن حجم الدخل الحقيقي ضمن الحد المعقول ، بما هو عليه على أرض الواقــع، مــن باب الغلط الوارد في طبيعة وتنظيم الكثير من المهن، فإفصاح طبيــب، خــلال الكشف عن أتعاب تقاضاها من شركة ما بواقع 5000 دينار، لنجد القسيمة تفيد بتقاضيه مبلغ 5200 دينار فإن هذا لا يحمل شكاً في مدى مصداقية هذا المكلف.

كمــا أن تطــابق بعــض المعلومات الواردة في الكشف، توحي بصحة بقية المعلومــات الأخــرى، وهــذا ما يقوم به المقدر عند تدقيق الكشف فأنه يأخذ بنظام العيــنات فــي تدقــيق مدى تطابق ما ورد في قسيمة المعلومات، ببعض ما أقر به المكلــف، فإذا ما وجد مثل هذا التطابق، فإن هذا يوحي بصحة بقية المستندات دون حاجة لتدقيقها.

فــتطابق إفصــاح محام، أو طبيب، عن أتعاب تقاضاها من عدة شركات، قد تصــل إلى عشر شركات مع ما ورد في قسيمة المعلومات عن بعضها، يؤكد صحة إفصــاحه عما تقاضاه من البعض الآخر، دون حاجة إلى تعزيز ذلك، وكذلك إيراد تعزيــز لنفقات المكلف بإيصالات صحيحة، أستلمها المكلف من العملاء، وإيراد هذه الإيصــالات في حساباته، فأنه يكفي تدقيق بعض هذه الإيصالات مع ما قيد في هذه الحســابات، للــتأكد من مدى صحتها لتبقى للمقدر في هذه المرحلة صلاحية قبول الكشف كما ورد من المكلف إذا تحقق من صحة ما فيه، وبهذا يكون المكلف قد افلح فــي إثبات مدى العبء الضريبي المترتب بذمته، أو رفضه من المقدر، إذا ما وجد خلاف ذلك باعتبار أن هذا الكشف لا يعبر عن الواقع الفعلي لنشاط المكلف المالي .

وإذا رأى المقــدر عدم صحة ما ورد بكشف التقدير الذاتي، سواء كان ذلك بشــكل جزئــي، أو كلي، وان هناك أسباباً تستوجب رفض الكشف، فيرسل دعوة للمكلف للحضور لمناقشته بهذه الأسباب، وهنا نكون أمام احتمالين:-

الأول: إذا وافــق المكلــف على الأسباب التي أوردها المقدر، فلا تثور هنا مسألة الإثــبات لاتفاق المقدر والمكلف على هذا التعديل، سواء كان الاتفاق راجعاً لقــناعة كــل منهما بما اتفقا عليه من نقاط، أو لقناعة المقدر بصحة ردود المكلف على هذه الأسباب، أو لعدم قدرته على إثبات خلاف ذلك، أو لقناعة المكلــف بالأســباب التــي أوردها المقدر لرفض الكشف المقدم منه، وربما لرغبته في طي الصفحة المالية لهذه السنة، وتلعب في ذلك عوامل عدة منها: حجم العبء الضريبي، وطبيعة نشاط المكلف، ومدى انتظام دفاتره، وقيوده، وسجلاته، وساعات العمل، وغيرها من العوامل التي تؤدي إلى اتفاق المقدر والمكلف على تعديل الكشف باتفاق الطرفين.

وبغــض النظر عن أسباب هذا الاتفاق فلا تثور أمامنا مسألة الإثبات في هذه الحالــة، ويبلغ المكلف بأشعار خطي حجم العبء الضريبي المفروض عليه ويكون قرار المقدر قطعياً بحق المكلف وجاء في نص المادة (29/أ/1): ((إذا وافق المكلف على تعديل كشفه، تحدد الضريبة على هذا الأساس، ويبلغ ذلك بأشعار خطي)).

واخــذ المشرع المصري بالحكم ذاته باعتماد الإقرار الوارد من المكلف، إذا ما وجد مأمور التقدير ما يبرر الأخذ به، ويدعو الممول لمناقشته في الأسباب التــي يراها لعدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الممــول كلياً أو جزئياً، وهذا مــا جاء بالمادة (105) التي تنص: ((على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطــر الممول، بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، بعناصر ربط الضريبة، وبقيمــتها، وان تدعــوه إلــى موافاتهــا كتابة بملاحظاته على التصحيح، أو التعديل، أو التقدير الذي أجرته المأمورية، وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الإخطار، ويتم ربط الضريبة على النحو التالي:-

أ- إذا وافــق الممول على التصحيح، أو التعديل أو التقدير، تربط المأمورية الضــريبة علــى مقتضــاه، ويكــون الربط غير قابل للطعن، كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

ب- إذا لـم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير أو لم يقم بالرد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير تربط المأمورية الضريبة طبقاً لما استقر عليه رأيها)).

ويعتبر قبول الممول للتصحيح الذي أجرته الإدارة الضريبية اتفاقاً بينهما ملزماً للطرفين ومانعاً من العودة للمناقشة مرة أخرى، إذا ما خلا هذا الاتفاق من عيوب الرضا[1].

وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية بأنه: ((متى كان الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممول، على تقدير أرباحه، أو كانت مصلحة الضرائب قد اتخذت الإجراءات المنصوص عليها في القانون لتقديرها، وتمت وأصبحت نهائية، فأن مركز الممول- وهو مركز قانوني- يكون قد تحدد، واستقر عند هذا الوضع، مما لا يجوز اتخاذ إجراءات جديدة لإعادة التقدير))[2].

الثاني: عدم الأخذ بما جاء بالإقرار المقدم من المكلف، وهنا وتثور مسألة الإثبات بكاملها، في حال عدم موافقة المكلف على التعديل الذي أجراه المقدر، على الكشف المقدم منه، وعليه يقع على المقدر عبء إثبات هذه الأسباب، وتعليل كل بند فيها، خاصة إذا استطاع المكلف إثبات صحة الإقرار المقدم منه.

وإذا كان المكلف من الذين الزمهم القانون الأردني بمسك حسابات أصولية، بموجب التعليمات رقم (7) الصادرة استناداً للمادة (22/أ)، أو الذين الزمهم القانون الضريبي المصري، بمسك هذه الحسابات وفقاً لما ورد في المادتين: (96و121) من القانون، والمادة (46) من اللائحة التنفيذية، فإن أي تعديل يجريه المقدر على أي بند من بنود الإقرار المقدم بكشف التقدير الذاتي، فإن عبء إثباته يقع بالكامل على كاهل المقدر، وعليه تعليل كل بند يتم رفضه،

(1) عبدالحميد المنشاوي، مرجع سابق، ص 597، وأيضاً: زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون سنة، د ط، ص 342.

(2) حكم محكمة النقض المصرية رقم (165)، سنة (20)، جلسة 1952/12/25، مجموعة (25) عاماً، بند (16)، ص 781.

واثـــبات أسباب هذا الرفض وألا اعتبر هذا البند موافقاً عليه من قبله، وهذا مـــا جاء بالمادة (2/أ/29) التي تنـــص على انه: ((إذا رفض المكلف تعديل كشـــفه، فيصـــدر المقدر قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة، والضريبة المســـتحقة علـــيه، وذلـــك فـــي ضـــوء المعلومات المتوفرة لدية والمذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة، معللاً كل بند من بنود قراره علـــى حده، ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف، وإلا اعتـــبر ذلك البند موافقاً عليه، ويبلغ المكلف بذلك خطياً، ويكون القرار قابلاً للاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه)).

واتفـــق المشرع المصري والمشرع الأردني، في مدى الاعتداد بالإقرارات التي تستند إلى حسابات أصولية منظمة، واتفقا في الحكم الذي يقضي بوضع عبء الإثبات كاملاً على المقدر في حال تعديل الإقرار، أو الكشف المقدم من الممـــول، أو المكلـــف، الذي يستند إلى حسابات أصولية، حيث اخذ المشرع المصري بإقامة قرينة على صحة الإقرار المستند لهذه الحسابات وفق القانون التجاري، إذا جاء الإقرار معتمداً من محاسب قانوني [1]، وعلى المقدر إثبات خلاف ما جاء بهذه الحسابات، وجاء هذا صراحة بالمـــادة (104) التي تنص علـــى انه: ((إذا كان الإقرار معتمداً من أحد المحاسبين، ومستنداً إلى الدفاتر وفقـــاً لأحكـــام المادة (100) من القانون، يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حال عدم الاعتداد بالاقرار.

وأكـــدت المادة (100) من القانون الضريبي المصري، اعتبار إقرار المكلف الصـــادر بموجب حسابات أصولية منظمة إقراراً صحيحاً، ويقع عبء إثبات خلاف ذلـــك علـــى الإدارة الضـــريبية وجاء بنص هذه المادة: ((تكون العبرة في الدفاتر، والســـجلات، والمســـتندات التـــي يمسكها الممول بأمانتها، ومدى إظهارها للحقيقة، وانـــتظامها، مـــن حيـــث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة، وبمراعاة القوانين والقواعـــد المقـــررة في هذا الشأن، ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في

---

(1) فتحي العقيلي، مرجع سابق، 97.

حالـــة عدم الاعتداد بالدفاتر، متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه في الفقرة السابقة))[1].

وهــذا ما أوردة المشرع الأردني ضمنياً بالمادة (29/أ/2)، حيث وضع على المقدر عبء تعليل الأسباب التي دعته لرد كشف المكلف، أو بعضه تعليلاً وافياً.

وأســـاس وجود هذا العبء على الإدارة الضريبية، سواء بالأردن، أو بمصر فـــي حـــال الإقـــرار المستند إلى حسابات أصولية، يعود إلى إن هذه الإدارة تدعي خـــلاف الظاهر أصلاً، فالمكلف قدم كشف التقدير معززاً فيه، ومبيناً الوضع المالي خـــلال السنة مدار البحث، وإذا ما رأت الإدارة الضريبية عدم الأخذ بهذا الإقرار، فعلـــيها بـــيان وإثبات الأسباب التي دفعتها لهذا الاتجاه، فهي تدعي خلاف الأصل، ومن يدعي ذلك فعليه إثباته.

ومن الأسباب التي تدفع المقدر، أو مأمور التقدير لعدم الأخذ بالإقرار المقدم من المكلف عند تدقيقه لكشف التقدير الذاتي ما يأتي[2]:-

1- تضخيم المشتريات، أو المصاريف، دون إثبات مستندي يعزز ذلك.
2- إخفاء جزء من المبيعات، أو المشتريات وخاصة المحلية منها.
3- صرف رواتب وهمية.
4- إخفاء بعض مصادر الدخل، أو إظهارها بحدها الأدنى.
5- إخفاء فواتير البيع، أو الشراء.
6- مسك حسابات وهمية.
7- توزيع الأرباح على شركاء وهميين.
8- انخفاض معدلات الربح عن الحالات المماثلة، دون مبرر منطقي لذلك.
9- تقديـــم الإقـــرار الضريبي بدون دفاتر، أو سجلات تعزز ما جاء فيه، وســـواء كانـــت الحسابات أصولية، أم غير ذلك فان أي دفاتر تعبر عن الوضع المالي للمكلف، وتعزز ما جاء بالكشف، تعتبر بينات يعتد بها في إثـــبات الحجم الضريبي من المكلف، ولا يجوز إهدارها، وفرق المشرع

---

(1) وأكدت ذلك أيضاً المادة (124) من نفس القانون0

(2) محمد عطا، مرجع سابق، ص 51، وأيضاً: وائل عكشة، مرجع سابق، ص 14.

بين الفئات الملزمة بتقديم حسابات أصولية والفئات الأخرى، بأن الأولى لا تحتاج لأي بينة، أو أدلة إضافية، تعزز ما جاء في إقراراتها إذا كانت مبنية على حسابات سليمة، بينما اعتبر إقرارات الثانية لا تصلح أن تكون بيـــنة لا يجوز إهدارها، إلا إذا كانت مؤيدة بمستندات إضافية، تعزز ما جاء فيها، إضافة إلى إنها يجب أن تكون منظمة بالحد الكافي، لتعبر عن واقع المكلف المالي، حسب الأصول الفنية التي جرى عليها العرف لكل مهنة.

واخـــتلف الحكـــم بيـــن المشـــرع المصري، والمشرع الأردني بخصوص الإقـــرارات التي لا تستند إلى حسابات أصولية فقد نصت المادة (103) من القانون المصري صراحة على حق الإدارة الضريبية في قبولها، أو تعديلها، أو رفضـــها، والتقدير على المكلف من خلال الفطنة، والدراية، وما تتوصل إلـــيه في تقدير الإرباح، وجاء في هذه المادة: ((تربط الضريبة على الإرباح الحقيقـــية الثابـــتة، مـــن واقـــع الإقرار المقدم من الممول، إذا قبلته مصلحة الضـــرائب، وللمصـــلحة تصـــحيح الإقـــرار، أو تعديله كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار، وتحديد الإيرادات أو الإرباح بطريق التقدير)).

ومـــن هنا فان مصلحة الضرائب المصرية يمكن لها تكليف الممول الذي لا يســـتند إلـــى حســـابات أصولية، بالعبء الضريبي وفق ما يتوفر لديها من معلومات، ولا يعني هذا إهدار السجلات التي يحتفظ بها الممول إهداراً تاماً، بـــل يجب أن تدقق هذه الحسابات، وان لا يتم إهدارها، إلا لأسباب جوهرية تقتضـــي مـــثل هـــذا الأجراء، ورغم النص الصريح بالمادة (103) في حق الإدارة الضـــريبية بعـــدم الاعـــتداد بالإقرار غير المبني على دفاتر حسابية مـــنظمة، إلا أن مصلحة الضرائب المصرية أصدرت العديد من التعليمات بعـــدم إهـــدار الدفاتـــر، حـــتى لو كانت غير منظمة أصولياً إلا على أسس موضوعية تتعلق بأمانتها[1].

(1) ، تعلـيمات رقـم (4) لســنة 1981 وتعليمات رقم (4) لسنة 1983وتعليمات رقم (58) لسنة 1986 وتعليمات رقم (51) لسنة 1988 وتعليمات رقم (19) لسنة 1989.

وأيدت ذلك محكمة النقض المصرية: ((وفي حالة عدم وجود دفاتر منتظمة، يكـــون تقديـــر وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل، وغيرها من القرائن التي تكشف الأرباح الفعلية للممول.....))[1].

أمـــا المشـــرع الأردنـــي فقد اخضع المكلف الذي لا يستند في سجلاته إلى حسابات أصولية، إلى حق الإدارة الضريبية، بالتقدير عليه، مستندة إلى تعليمات تحدد فيها نسب الأرباح القائمة، أو الصافية للبضائع، أو السلع، أو الخدمات التي تتعامل بها القطاعات التجارية، والصناعية، والخدمية، وتعد هذه النسب قرينة قانونية (مـــادة 22/ب/2)[2].

ويتمـــتع المقـــدر في سبيل التوصل لحجم الدخل الحقيقي بصلاحيات أخرى، إضـــافة لصـــلاحية تدقيق كشف التقدير الذاتي، تمكنه من تدقيق الكشف المقدم من المكلف، للتأكد من صحة ما ورد فيه، وتساعده على إيجاد البينات التي تعزز موقفة، وتمكـــنه من إثبات الأسباب التي دفعته لرفض هذا الكشف، وهذه الصلاحيات تتمثل بحـــق المقـــدر، بالكشف الحسي على مركز نشاط المكلف، وهو ما يسميه المشرع المصـــري، بالمعايـــنة، وكذلـــك يتمـــتع المقدر بحق الإطلاع على قيود، وسجلات المكلف، وكذلك للمقدر، وللمكلف أيضاً الحق بالمناقشة، وهو ما سنتناوله لاحقاً.

(2)- الكشف الحسي.

عـــرف الكشف الحسي، أو المعاينة بأنه: ((إثبات أوضاع معينة، لمنشأة ما، فـــي زمن ما، عن طريق المشاهدة على الطبيعة، بغرض رسم صورة فعليه عن طبيعة نشاط هذه المنشأة وحجمه.))[3].

---

(1) طعـــن رقم 1106، لسنة 60ق، جلسة 1997/3/31، مدونة حسن الفكهاني، الموسوعة الذهبية للقواعد القانونـــية التي أقرتها محكمة النقض المصرية منذ عام 1992 ولغاية 1997، ملحق رقم 16، إصدار الدار العربية للموسوعات، ص 771.

(2) كان الحكم في القانون الأردني يتفق مع الحكم في القانون الضريبي المصري فيما يتعلق بالكشوف التي لا تستند إلى حسابات أصولية إلى أن خرج المشرع الأردني عن هذا بالتعديل الذي أجراه بالقانون رقم (25) لســـنة 2001 بإضـــافة البـــند الثاني للفقرة (ب) من المادة (22) التي تتضمن الحكم المشار إليه أعلاه.

(3) محمد عطا، مرجع سابق، ص 33.

ويعطي الكشف الحسي الصورة الواقعية لحجم نشاط المكلف، ويقوم المقدر في سبيل التوصل لحجم الدخل الحقيقي بهذا الكشف، من خلال اختيار الوقت المناسب لهذه الزيارة دون علم مسبق من المكلف، ويراعي في ذلك اختيار أوقات متعددة من السنة لاختلاف مواسم السنة، وحجم رواج أعمال المكلف من فترة لأخرى، فليس كل أيام السنة تشهد نفس نسب الأرباح، ويقصد المقدر من هذه الزيارة، التعرف على حجم، وموقع نشاط المكلف، والإمكانيات المتواجدة بهذا الموقع، من حيث المساحة، والتجهيزات، والآلات المتوفرة، وعدد العمال، وطبيعة أعمالهم، لما لذلك من أثر على حجم الأجور.

ورغم أن المشاهدة تبنى على الاجتهاد، وما يتمتع به المقدر من فطنة، ودراية، وخبرة، إلا أنها تمكن المقدر، من تكوين فكرة عامة، إلى حد كبير، عن حجم نشاط المكلف، ويكون لها جزء ليس باليسير، في توجيه قناعات المقدر بحجم هذا النشاط.

ويجب على المقدر تدوين محضر هذا الكشف بشكل تفصيلي، يبين فيه: اسم المقدر، والمديرية المعنية، والسنة المعنية: وتاريخ الزيارة لما له من أهمية كبيرة في تحديد وقت الزيارة، واثر ذلك على مواسم نشاط المكلف.

ويجب على المقدر أن يتحرى الدقة المتناهية، والموضوعية، ومحاولة التركيز على الأمور المحاسبية، لما لتدوينها من أثر الكبير في عبء الإثبات، سواء إثبات صحة الكشف المقدم، أو إثبات خلاف ذلك.

ومنح المشرع الأردني هذه الصلاحية للمقدر، بالمادة (23/ب) التي تنص على انه: ((يجوز للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله، خطياً أن يدخل في أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وان يفحص البضائع المخزونة، والنقد، والآلات، والماكنات، والسجلات الحسابية، والقيود، والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل، كما يجوز له ضبط هذه السجلات، والحسابات، والمستندات، والاحتفاظ بها لمدة لا تزيد على عشرين يوماً، ولمرة واحدة في السنة، إذا اقتنع أن الاحتفاظ بها ضروريّ لتنفيذ أحكام هذا القانون)).

ويقوم المقدر خلال الكشف الحسي، بتنظيم محضر بهذه الزيارة، يثبت فيها كـــل مـــا رآه، علـــى ارض الواقع بالتفصيل، وبشكل دقيق وخاصة تاريخ الكشف، ويكون لهذا المحضر حجية قانونية على المقدر، وعليه الاعتداد بما ورد فيه، ولا يجوز له إهماله، لكونه يعبر عن حجم النشاط الحقيقي للمكلف، وفي هذا قضت محكمة التمييز: ((إذا ثبت بالكشف الحسي الذي قام به المقدر على العمارات العائدة للمكلف، عدد الشقق المؤجرة، والشقق التي يسكن بها أبـــناؤه، فـــلا يجـــوز للمقـــدر احتساب دخل شهري خلافاً لما ثبت بتقرير الكشف......))[1].

وفـــي حكـــم آخر لها قضت بان الكشف الحسي من صنع المقدر، ولا يمكن الـــركون إليه، في إثبات العبء الضريبي، إلا إذا وجد ما يعزز ما جاء بهذا الكشـــف، وجـــاء فـــي قرارها: ((إن الكشف الحسي الذي أورده المميز من صنعه، ولا يشكل دليلاً مقبولاً بالدعوى، إلا إذا أثبت المميز صحة ما أورده، بهذا الكشف للمحكمة))[2].

ومن الصلاحيات التي منحها المشرع للمقدر في القانون الأردني، حق ضبط أي سجلات يجدها بمركز نشاط المكلف، وأعطاه الحق بالاحتفاظ بها، لمدة لا تزيد على عشرين يوماً، ويهدف المشرع من قيد الفترة الزمنية على المقدر، إلى إعادتها للمكلف بأسرع وقت ممكن، لما قد يكون لهذه السجلات من أهمية يعتمد عليها المكلف في نشاطه.

ويـــأخذ القـــانون الضريبي المصري بهذا الأسلوب، من خلال معاينة موقع نشـــاط المكلف، من حيث التعرف على حجم، وموقع، وإمكانيات ونوع نشاط المكلـــف، وعلى مأمور التقدير أن ينظم محضراً يثبت فيه كل ما رآه، بشكل

(1) تمييـــز حقـــوق رقم 1997/2185، تاريخ 1998/1/12، مجلة نقابة المحامين، سنة 46، عدد 7+8، تموز وآب 1998، ص 2368.

(2) تمييـــز حقوق رقم 98/429، تاريخ 1998/10/15، المجلة القضائية، إصدار المعهد القضائي، عمان، تشرين أول 1998، السنة الثانية، المجلد الثاني، عدد 10، ص 506.

تفصيلي بهذه المعاينة ولا يختلف الهدف الذي يرمي إلية القانون المصري، عن الهدف الذي يرمي إلية القانون الأردني، فيما سبق(1).

ويحقــق المقدر في القانون الأردني، أو مأمور التقدير في القانون الضريبي المصري، من خلال الكشف الحسي غايتين(2):

الأولـــى:الـــتأكد مـــن المعلومات، والقيود، التي أبرزها المكلف في حساباته، ومدى دقتها، خلال تدقيق القيود المتوفرة التي يمكن ضبطها، خلال الكشف الحسي لدى المكلف.

الثانـــية: تمـــثل القـــاعدة المحاســـبية، التي تفيد: أن مبيعات مكلف تعتبر في نفسها مشتريات مكلف آخر، وبالتالي يمكن من خلال تدقيق قيودها، التأكد من حجم نشـــاط مكلف آخر، وإثبات مدى دقة المعلومات التي تقدم بها الأخير، ومدى صحتها .

ويختلف نوع المشاهدة، ونوع المعلومات التي يرمي المقدر للحصول عليها، باخـــتلاف نـــوع النشـــاط، فمشـــاهدة الأنشطة الصناعية تعتمد على مشاهدة الآلات، ونوعها، وآليتها، وقدرتها التشغيلية، وعدد العمال، ومدى مهاراتهم، ومهامهم وكذلك مشاهدة الأنشطة التجارية، تعتمد على حجم البضاعة، وكمية المشتريات، والمبيعات، وسعة المخازن، وكميات الاستيراد، وكذلك الأنشطة الخدمية، فمشاهدة مستشفى من حيث عدد الأسرة، والغرف، ونسبة الأشغال، تختلف عن مشاهدة موقع حرفي بسيط، أو مركز صناعي كبير(3).

ولا يقتصر الكشف الحسي، أو المعاينة على المركز الرئيس للمكلف، بل يمتد إلى أي موقع، يمارس فيه هذا النشاط، كالفروع الأخرى، والمخازن البعيدة، عن المركز الرئيسي.

---

(1) عـــزت عبدالقادر، المرجع العلمي في قانون الضرائب، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، 1995، د ط، ص 342.

(2) شوقي معبدي، مرجع سابق، 154.

(3) محمد عطا، مرجع سابق، ص ص 38، 39.

(3)- حق الإطلاع.

منح القانون الأردني، الحق للمقدر بإجراء كافة التحريات، التي يراها ضرورية للوصول للحجم الحقيقي لدخل المكلف، وأعطاه الحق بطلب أي معلومات يراها ضرورية في هذا الشأن، من أي جهة كانت، سواء رسمية، أو خاصة، ويعتبر هذا الحق واجباً لا يمكن تجاهله من هذه الجهات، وإذا ما رأى المقدر، أن هناك جهة يتعامل معها المكلف، ويمكن من خلال سجلاتها وقيودها، التعرف على مصادر دخل المكلف، ومقدار حجم هذه المصادر، فأن له الحق بالإطلاع على سجلات هذه الجهات، وتدقيق قيودها، وقد أستثنى المشرع ما يتعلق ببعض المهن ذات الطابع السري، حيث رأى، أن سرية معلومات هذه الجهات يعود بالنفع العام، أكثر من البوح بها، حتى ولو كان لأغراض ضريبية، ومثال ذلك بعض الجهات الأمنية كالمخابرات العامة، ودائرة مكافحة المخدرات، حيث لا يمكن إلزام موظفي هذه الجهات بإفشاء أسرار- تتعلق بعملهم- يلزمهم القانون بالمحافظة عليها سرية، وكذلك أورد القانون استثناء أيضاً على سرية العمليات المصرفية، وهذا ما نصت عليه المادة (23/أ)(1).

كما، منح القانون، المقدر الإطلاع على كافة قيود، وسجلات المكلف، وضبط أي سجلات، أو مستندات، يجدها في مركز نشاط المكلف، أو بأي مركز نشاط، له علاقة بنشاط المكلف، إذا ما وجد أن الاحتفاظ بهذه السجلات يمكن أن يكون له الأثر في إثبات العبء الضريبي، إضافة لحق المقدر بالإطلاع الميداني، خلال الكشف الحسي كما ذكرنا سابقاً.

إضافة إلى الصلاحيات السابقة، التي منحها المشرع للمقدر، فانه أضاف صلاحية جديدة بالقانون رقم (25) لسنة 2001 بإضافة الفقرة (ج) للمادة (23) التي جاء فيها: ((يعتبر المدير، وموظفو الدائرة، الذين يفوضهم خطياً، إثناء

---

(1) نائل عبدالرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، منشورات الجامعة الأردنية، عمان، 1986، د ط، ص 133، وأيضاً: محمد علي الربيدي، المحاسبة الضريبية، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1998، ط 3، ص 373.

قيامهم بأعمالهم، من رجال الضابطة العدلية، وذلك في حدود اختصاصاتهم، وفـــي الحالات التي تستدعي ذلك، ويكون التفويض، في كل حالة على حدة، وعلى السلطات الرسمية، أن تقدم لموظفي الدائرة المساعدة اللازمة لتمكينهم من القيام بأعمالهم.)).

ويقصــــد بصــــلاحية الضابطة العدلية هنا، حق الاستدلال، الذي يمكنهم من الاطـــلاع على دفاتر، وسجلات المكلف بهدف الربط الضريبي، ولو أن أحد المكلفيـــن رفـــض إبـــراز ما بحوزته من مستندات، فان صلاحية الضابطة العدلية، لا يمكن أن تمتد لتصل إلى حق التفتيش، باعتباره سلطة من سلطات التحقيق[1].

ويـــأخذ القـــانون الضريبي المصري أيضاً، بمنح موظفي مصلحة الضرائب بالمـــادة (142) حق الاطلاع، على الوثائق، والمستندات التي بحوزة الجهات الحكومية، والخاصة، وإلزامها، بتقديم ما لديها لتطبيق أحكام هذا القانون[2].

ووضـــع القـــانون الضريبي المصري، عدة قيود على حق موظفي مصلحة الضرائب المصرية، بالإطلاع وهي:-

1-لا يملـــك حـــق الإطـــلاع إلا الموظفـــون، الذين يملكون صفة الضبطة القضائية وهذا الحق، لا يستعمل، إلا لغرض ربط الضريبة بالدخل، وهذا ما أكدته المواد (47،79، 142، 143، 144، 145)[3].

2-يـــتم الإطلاع على الدفاتر، والمستندات المطلوبة، في مقر المنشأة، وفي المـــيعاد الذي تحدده المأمورية، بعد إعلام الممول بموعد الفحص المنوي إجراؤه، (الفقرة الأخيرة من المادتين (47 و79).

ويـــتم الإطـــلاع إثناء ساعات العمل العادية، ودون حاجة لإخطار سابق، بخصوص قيود الجهات الواردة في الفقرة الأخيرة من المادة (144).

(1) محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 207.

(2) انظر في هذا ص (58) وما يليها من هذه الرسالة.

(3) محمد عطا، مرجع سابق، ص 41.

3-يشترط لمباشرة حق الإطلاع ممن لهم صفة الضبطة القضائية، الالتزام بمشـــروعية الدليل الذي يستند إليه في تحديد العبء الضريبي، وإلى هذا ذهبـــتِ محكمــة الـــنقض المصرية بقولها: ((إن ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدها في ربط الضريبة، والحصول على حق الخزانة العامة بمشروعية الدليل، هو قول لا سند له من القانون ويـــتعارض مـــع الدستور، إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد، في سبيل الحصول على موارد الدولة من ضرائب......)[1].

(4)- الحق بالمناقشة.

عُرّفَت المناقشة بأنها: ((عبارة عن إدارة حوار مكتوب مع المكلف، يمكن من خلالـــه، الوصـــول لأكبر قدر ممكن المعلومات عن نشاطه، ومصادر دخله، بتوجـــيه أســـئلة تغطـــي جميع البيانات المطلوبة للفحص خلال تدقيق إقرار المكلف بكشف التقدير الذاتي))[2].

وتهدف المناقشة أيضاً إلى الحصول على إجابة لكافة الاستفسارات التي تدور بذهن الإدارة الضريبية في حال إيراد بعض البيانات التي لا تعبر عن الواقع الفعلـــي، لكونها مشوبة بالغموض الذي يثير بعض التساؤلات حول صحتها، ممـــا يدفع المقدر لمناقشة المكلف، للوصول لإجابات بخصوصها، ولا يَحمل طلب المكلف للمناقشة في طياته التعديل الضمني لكشف التقدير الذاتي كما قد يتـــبادر للذهن، بل إن إجابة المكلف على أي بينات يطلبها المقدر، تؤدي في الكثير من الأحيان إلى اقتناع المقدر بصحة ما ورد في هذا الكشف، وحجية البيانات المعززة له، وقدرتها على إثبات صحة ما جاء فيه من إفصاح لحجم العبء الضريبي.

وتأتـــي مـــرحلة المناقشة، بعد قيام المقدر بجمع كافة المعلومات، التي يراها ضـــرورية ومـــتعلقة بنشاط المكلف، كطلب المعلومات من الجهات المعنية،

---

(1) حكـــم محكمـــة النقض رقم (1958) لسنة (48) ق تاريخ 1982/11/15 أشار إليه محمد عطا، مرجع سابق، ص 41.

(2) محمد عطا، مرجع سابق، ص 45.

والقيام بالكشف الحسي، وتدقيق الكشف المقدم من المكلف، وما يصاحبه من ميزانيات، أو حسابات مرفقة، لأن في هذا دوراً كبيراً لتوجيه قناعة المقدر، فقــد يرى عدم الحاجة لإجراء المناقشة أصلاً، ويقرر قبول الكشف كما هو، وإذا رأى مــا يوجب الاستفسار، أو توفر لديه من البينات ما يدفعه للتساؤل، أو ما يمكن له من خلالها إثبات عدم صحة هذا الكشف، فإنه يستدعي المكلف لمناقشته بما توفر لديه من أسباب تدفعه لرفض هذا الاقرار.

ويكــون للمناقشــة– فــي كثــير من الأحيان– دور كبير في إنهاء العلاقة الضريبية– للسنة مدار البحث– بين المكلف والمقدر باتفاق الطرفين، لان ما يــبديه المقــدر مــن ملاحظات قد يجد لدى المكلف الإجابات الوافية عليها، وكذلــك قــد يجد المكلف في هذه الملاحظات، ما يدفعه لقبول التعديل الذي أجــراه المقدر، مما ينهي العديد من القضايا الضريبية، خلال هذه المرحلة، وما يحقق ذلك من فائدة للمكلف والخزينة على حد سواء.

ومن الأمور التي يمكن مناقشتها خلال جلسة المناقشة[1]:–

1– كافة الفواتير والمستندات المعززة للمصاريف، المدونة بالكشف، وبــيان ما يثبت حجم المشتريات، أو المبيعات من القطاعين العام والخــاص، وطبيعة عمل المنشأة ونظام البيع جملة، أو مفرقاً أو علــى شكل خدمات، وصور العقود، وتحديد نسب الأرباح، وأي تعديــل على الوضع القانوني للشركاء، وأجور العمال وما يتعلق بها من مصاريف، وتدقيق إقرار المكلف، برواتبهم في الميزانية الســنوية، مقارنة مع المعلومة المقدمة بالكشف بهذا الخصوص، ومدى انتظام الدفاتر، وأصولها، وتاريخ بداية النشاط، وما يعزز ذلــك من رخص مهن، أو عقود إيجار، وأي استفسارات أخرى يرغب المقدر في سماع إجابة المكلف بخصوصها.

2– المناقشــة بــأي أمــور تــتعلق بالإعفاءات الشخصية العائلية، والجامعية، وما يعزز هذه الإعفاءات.

---

(1) محمد عطا، مرجع سابق، ص 45، 46.

3- المناقشة بأي مصادر أخرى، لم يقر بها المكلف، ثبت لدى المقدر وجودها، وسماع إجابة المكلف إذا كان لديه ما يثبت خلاف ذلك.

4- أن لا تحتوي محاضر المناقشة على أية مسائل ليس لها علاقة بمصادر دخل المكلف أو إعفاءاته الشخصية، كأسراره وحياته الخاصة.

5- مراعاة بعض الأمور الشكلية، في محضر المناقشة من حيث كتابة اسم المقدر، واسم المكلف، والمديرية المعنية، وتاريخ المحضر، وعدم احتواء المحضر على أي كشط، أو تعديل، وضرورة توقيع المقدر، والمكلف على كل صفحة منها، فأي معلومة تدرج في هذه المحاضر تعتبر حجة على الطرفين، وما يقرّ به المكلف، خلال هذه المناقشة، يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً له، وهذا ما أكدته محكمة التمييز بقولها: ((يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير، إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه.....))[1].

والحق في المناقشة ليس حق للمقدر، فقط بل هو حق للمكلف قبل ذلك، فأي أسباب يراها المقدر توجب تعديل الكشف، تقتضي إطلاع المكلف عليها، ويقع على المقدر إرسال دعوة حضور للمكلف، بهذا الخصوص لمناقشته بهذا التعديل، وسماع ردوده وحججه، التي قد يكون لها الأثر البالغ في تأكيد وتوجيه قناعة المقدر لهذا التعديل، بقبول الكشف كما جاء من المكلف، أو تأكيد تعديله، وهذا ما أكدته المادة (29/أ) التي تنص: ((........إذا ظهر نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً تستوجب عدم قبول الكشف كلياً، أو جزئياً، يرسل – أي المقدر – مذكرة حضور ، خطية بملاحظاته إلى المكلف، يدعوه فيها لحضور جلسة، يحددها لمناقشته فيها.....)).

ولا يختلف الحكم في التشريع المصري، عما سبق ذكره في التشريع الأردني من حيث: هدف مأمور التقدير من دعوة الممول للمناقشة، والأمور

(1) تمييز حقوق رقم (86/410)، تاريخ 1986/8/31، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 526.

الواجــب مــراعاتها فــي هذا الشأن، وما يؤدي إليه ذلك من منح الممول، فرصـــة للدفـــاع عـــن موقفه، وإجابة مأمور التقدير على أية ملاحظات، أو استفســـارات يـــبديها، بخصوص دخل الممول، أو أي مصادر دخل أخرى، وحقه بإثبات خلاف ما أورده مأمور التقدير، من بينات، وله الحق بتفنيد أي بينة مخالفة لما جاء بإقراره السنوي، وهذا ما أكدته المادة (105) التي تنص: ((علـــى مأمورية الضرائب المختصة، أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلـــم الوصول، بعناصر ربط الضريبة، وبقيمتها، وأن تدعوه إلى موافاتها، كـــتابة بملاحظاتـــه، علـــى التصـــحيح، أو التعديل، أو التقدير الذي أجرته المأمورية، وذلك خلال شهر من تاريخ تسلم الإخطار.....)).

ثانياً: التقدير الغيابي.

يحدد العبء الضريبي كأصل عام، من خلال واقع إقرار المكلف بهذا العبء، ومـــا تحـــتويه دفاتره، وسجلاته، وعلى البينات التي يقدمها، كتأكيد لهذه القيود، وما يقدمـــه من إيضاحات للإدارة الضريبية، في سبيل إثبات صحة هذا الإقرار، ومدى حجيـــته، والاعـــتداد بـــه، ويحـــدد العـــبء الضريبي، كاستثناء، من خلال الإدارة الضريبية، وبمعرفتها، في حال غياب المكلف[1].

ولا يفهـــم من اصطلاح التقدير الغيابي، هو غياب المكلف عن عملية التقدير فحســـب، بل ينصرف هذا الاصطلاح أيضاً إلى عدم تقديم الكشف الذي نص عليه القـــانون، أو في حال التأخر في تقديمه عن الموعد المحدد، ويستوي في ذلك أيضاً إهـــدار الكشـــف نهائياً، لعدم تقديمه على أسس سليمة، وقد منح القانون الضريبي الأردني الحق للإدارة الضريبية، في هذه الحالة بتقدير العبء الضريبي غيابياً، وهو مـــا جـــاء بالمـــادة (30) التي جرى نصها بالآتي: ((في الأحوال التي لا يقدم فيها المكلف، الكشف المنصوص عليه في المادتين (26و27) من هذا القانون، في الموعد المحـــدد، يقـــوم المقـــدر، بأجـــراء التقدير على ذلك المكلف، في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ويبلغه إشعاراً بالضريبة المستحقة عليه)).

---

(1) إبراهـــيم العـــدي وخالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 1996، د ط، ص 385.

ورغم أن النص منح الإدارة الضريبية بالأردن،حق التقدير استناداً للمـــــادة (30)، في حال التأخر في تقديم كشف التقدير الذاتي، إلا أن الإدارة الضريبية، تلتزم بالـــتقدير، وفقـــاً للكشف المقدم، رغم التأخر في تقديمه، لما له من أهمية في إثبات العبء الضريبي، من خلال إفصاح المكلف عن حجم الدخل المتحقق، له خلال هذا الكشف، وهذا ما ذهبت إليه محكمة التمييز بقولها: ((..... فانه لا يطبق حكم المادة (30) مـــن قـــانون ضريبة الدخل، التي تسمح للمقدر بتجاهل كشف التقدير الذاتي، المقـــدم بعـــد فـــوات المدة القانونية، والقيام بإجراء التقدير، على المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديه....))[1].

ونـــرى أن اجـــتهاد محكمة التمييز فيه تجاوز للنص، حيث انه منح صراحة الحـــق لـــلإدارة الضـــريبية، بالتقدير غيابياً، في حال عدم تقديم الكشف في الموعد المحدد، بينما نجد إن محكمة التمييز، ترى عدم الأخذ بحكم المادة (30) التي تسمح بتجاهل الكشف المقدم بعد فوات المدة القانونية.

ويمـــتاز هـــذا النوع من التقدير، بصعوبة بالغة، مردها عدم توفر معلومات كافية، ودقيقة عن معدلات الربح، لكل مهنة من المهن، خاصة ان المقدر لا يمكن أن يتسنى له الإطلاع على كافة الأنشطة، ومعدلات الربح فيها، خصوصاً أن المقدر في هذه الحالة يكون قد خسر بَيّنَةً مهمة تسهل مهمته، من خلال إقرار المكلف عن دخله بنفســـه، ورغـــم أن تقديـــم الكشف، يعد بينة في صالح المكلف أولاً، إلا أنها تضع الأســـاس الذي ينطلق منه المقدر، من خلال تدقيق الكشف، وما يرافقه من معلومات تعـــزز مـــا فـــيه وتعتمد هذه المرحلة في الكثير منها، على ما يتمتع به المقدر، من فطـــنه، ودراية، وما يتوفر لديه من معلومات في هذا الشأن، مما يلقي عبء الإثبات كاملاً على كاهل المقدر.

ونـــرى أن من أهم أسباب التقدير الغيابي، أن كثيراً من المكلفين لا يقومون بـــتقديم الدفاتـــر، والقيود الصحيحة لإحساسهم بأن عدم تقديمها، يجعلهم في وضع أفضل ضريبياً، من المكلفين الذين يقدمون مثل هذه الحسابات، مع ما يرافق ذلك من محاولات التهرب الضريبي.

---

(1) تمييز حقوق رقم (1993/133) تاريخ 1993/5/5، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 908.

وإن كان البعض[1]، يرى أن التقدير بهذا الأسلوب يشوبه عيوب أهمها: أن هذا التقدير، يتم بشكل تحكمي، من قبل المقدر، إضافة إلى انه، لا يعبر عن الوضع الحقيقـــي لنشـــاط المكلف، مما يثير الكثير من المنازعات، وتأخيراً في الفصل في القضـــايا الضــــريبية، بين المكلف والإدارة الضريبية، ونرى أن هذا الرأي تعوزه الدقـــة، إذ لا يتصـــــور أن يكـــون المشرع قد أطلق يد الإدارة الضريبية، في تقدير العـــبء الضريبي، كيفما تشاء في حال عدم تقديم كشف التقدير الذاتي، من المكلف، بل تبقى يد المقدر مغلولة، إلى الحد الذي يتمكن فيه من إثبات حجم الدخل المتحقق، وبـــيان الأسس التي استند عليها في هذا التقدير، فإذا ما أصدر المقدر قراراً بتقدير دخـــل لمكلـــف ما، بواقع عشرة آلاف دينار مثلاً، فان عليه تسبيب قراره، ليتضمن المعلومات التي توفرت لديه ومصادرها التي أوصلته إلى هذه النتيجة، وعدم تجاهل أي معلومة صحيحة، أو إهمالها، وبهذا قضت محكمة التمييز بقولها: ((كان يتوجب علـــى المقـــدر، وكذلـــك المحكمـــة، الأخـــذ بما تضمنته الكتب الرسمية، من حيث الإيرادات، لا أن ترفضها، وتوافق على تقدير هذه الإيرادات جزافياً.))[2].

وتـــتم عملـــية الـــتقدير الغيابي، من خلال دراسة كاملة لملف المكلف، ودراسة وافية للسنوات السابقة، ومستوى الدخل المتحقق بها، ونسب الإرباح، وحجم المبـــيعات، ومستوى المصاريف، ومقارنة الإقرارات السابقة للمكلف، والبينات التي أوردها فيها، ومدى استقرار أو تذبذب نشاط المكلف، ومدى موافقته على التقديرات السابقة، أو رفضها[3].

ومـــن هنا فأننا نؤكد بأنه لا يمكن إهمال قاعدة الاستصحاب بشكل كامل، كما ذكرنا سابقاً، فلا يمكن لمقدر مهما بلغ من سعة الإطلاع، إهمال طبيعة نشاط المكلف وكيفـــية هذا النشاط في السنوات السابقة، ولا بد له من الاستئناس بها كحد أدنى، إذا لم يعتمد عليها كثيراً، ولا نرى في ذلك مخالفة لمبدأ سنوية الضريبة، حيث أن نص

(1) إبراهيم ألعدي وخالد الخطيب، مرجع سابق، 334.

(2) تميـــيز حقوق رقم (99/2069) تاريخ 2000/2/17، المجلة القضائية، إصدار المعهد القضائي، عمان، شباط 2000، السنة الرابعة، عدد 2 ص 194.

(3) حسن العزباوي، مرجع سابق، ج 1، ص 64.

المادة (26/د) الذي اعتبر أن المعلومات الواردة بالكشف ليست قرينة على السنوات السابقة، لا تعني عدم الاستئناس بها، أو اخذ فكرة عامة من خلالها، عن نشاط المكلف وأعبائه الضريبية، إذا كان هناك ما يعزز أو يؤكد استقرار وضع المكلف تجارياً.

وحيث يقع على المقدر حين تقديره لدخل المكلف، بيان الأسس التي اعتمد عليها في هذا التقدير، فأن عليه أن يبين بشكل اكبر، وأوضح أي أسباب تؤدي به إلى زيادة العبء الضريبي المترتب على المكلف، مقارنة بالسنوات السابقة.

ويمكن للمقدر في تقديره لحجم المصاريف التي يمكن اعتمادها لإنتاج الدخل، أن يقرر نسبة من الدخل المقدر لهذه السنة، مساوية لتناسب مصاريف السنوات السابقة، مع الدخل المتحقق بها، مع الأخذ بعين الاعتبار المصاريف الثابتة، إذا كان نشاط المكلف من الأنشطة التي تتصف بالاستقرار نسبياً، وهنا تبرز قاعدة الاستصحاب بأكملها، من هذا الجانب.

وحيث أن عبء الإثبات بهذه الطريقة من التقدير، يقع بالكامل على المقدر، وعليه تسبيب قراره، فانه يتمتع بكافة الصلاحيات التي يتمتع بها المقدر، خلال التقدير استناداً لكشف التقدير الذاتي، التي مر معنا ذكرها، من حيث طلب أي معلومات بخصوص دخل المكلف- رسمية كانت أم خاصة- ضمن نفس الشروط والاستثناءات المتعلقة بسرية بعض أنواع المهن، وكذلك للمقدر الحق بدخول أي موقع، له علاقة بنشاط المكلف، أو مركز نشاط المكلف نفسه، ودراسة أوضاع المنشأة، وكافة البيانات المتعلقة بها، ودراسة القوة الإنتاجية لهذه المنشأة، وكذلك ضبط السجلات التي لها علاقة بالدخل المنوي تقديره[1].

ويقع على المقدر، توجيه مذكرة حضور للمكلف، لمناقشته بمصادر دخله، وبما توصل إليه المقدر من معلومات، وهذا ما يجري به العمل على ارض الواقع، حيث أن المناقشة تؤدي، في الكثير من الأحيان، إلى بناء القرار على أسس سليمة،

---

(1) احمد نور، مرجع سابق، ص 188.

من خلال ما يدلي به المكلف من معلومات، خلال استفسارات المقدر، وملاحظاته، مما يدفع المقدر للحرص على هذه المناقشة، أكثر من المكلف ذاته[1].

ومنح المشرع المصري الإدارة الضريبية الحق ذاته بالمادة (106) التي تنص بالآتي: ((إذا لم يقدم الممول، الإقرارات والمستندات، وفقاً لأحكام المواد (91-96-101-102) من هذا القانون، تربط الضريبة، طبقاً لما استقر عليه رأي المأمورية، وتكون الضريبة واجبة الأداء، ويكون للممول إبداء ملاحظاته على هذا التقدير، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار، وللممول أن يطعن في التقدير، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة (157) من هذا القانون)).

ويتفق الحكم في القانون المصري مع القانون الأردني، بان عبء الإثبات في التقدير الغيابي، يقع على مأمور التقدير، ويجب أن يبنى قراره على أسس موضوعية وبينات وتحريات تؤيد ما جاء فيه، وفي هذا أصدرت مصلحة الضرائب المصرية، تعليماتها بخصوص التقدير الغيابي، ومما جاء فيها: ((أن خلق أوجه نزاع بين الممولين والمصلحة، نتيجة لظاهرة الطفرة في الملف الواحد، في مختلف سنوات الفحص يؤدي بالفعل إلى عدم الوصول إلى اتفاق أمام اللجان الداخلية، وخلق منازعات يطول أمرها، مما يودي إلى تأجيل الربط، وفرص التحصيل أمام المصلحة،.... وللقضاء على هذه الظاهرة توجه المصلحة النظر لمأموري التقدير، أن تكون تقديراتهم مبنية على أسس المعاينات، والمناقشات والبينات، والتحريات الضرورية.))[2].

2.2.2 صلاحية المقدر في إثبات العبء الضريبي خلال مرحلة الاعتراض.

عُرّف الاعتراض: بأنه ((التظلم الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل، على قرار التقدير الصادر عنه، الذي مر بجميع مراحله، وتم تبليغه للمعترض، بهدف إعادة النظر بقراره، نظراً لوجود أسباب قانونية، أو موضوعية، للطعن))[3].

---

(1) خليل محمود الرفاعي، أسس المحاسبة الضريبية في الأردن، دون ناشر، عمان، 1997، ص 145.

(2) تعليمات رقم (25) لسنة 1984، أشار إليها، محمد عطا مرجع سابق، ص 124.

(3) رامي السمان وبسام محمود، دليل ضريبة الدخل، نشر مجدي السمان وشركاه، عمان، 1996، ط 1، ص 156.

ومـــنح القـــانون الضـــريبي الأردني، الحق للمكلف الذي يرى عدم عدالة العـــبء الضـــريبي المترتب عليه، بموجب المواد (29/أ/2، 30)، أن يعترض لدى دائـــرة ضـــريبة الدخل، ويقوم المكلف بتقديم اعتراضٍ خطيٍ خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه إشعار التقدير بموجب المواد المذكورة سابقاً، وهـــذا ما جاء في المادة (31/ا) مـــن القانون بقولها: ((يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة، وفق أحكام البـــند (2) من الفقرة (أ) من المادة (29) والمادة (30) من هذا القانون، أن يعترض علـــى هذا التقدير، خطياً خلال ثلاثين يوما، من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وينبغي عليه أن يذكر في لائحة اعتراضه، الأسباب التي يستند إليها، في اعتراضه)).

ويمكـــن للمقدر اتخاذ قرار بتمديد المدة المشار إليها أعلاه إذا وجد ما يبرر عدم تقديم الاعتراض خلالها، ولا يجوز للمقدر الدخول في مناقشة المكلف قبل اتخاذ قـــرار بالتمديد، بين فيه الأسباب التي اقتنع بها لتمديد مدة الاعتراض [1]، وهذا ما أكدته محكمة التمييز بقولها: ((إذا قدم الاعتراض، إلى مأمور التقدير بعد فوات المدة القانونـــية، فـــلا يعـــد سلوك مأمور التقدير بنظر الاعتراض، ومناقشته بمثابة قرار بتمديد مدة الاعتراض، إذ يشترط في التمديد أن يصدر به قرار))[2].

ويكون الاعتراض أمام الإدارة الضريبية، وتشكل لجان للنظر في الاعتراض مـــن قبل مدير دائرة ضريبة الدخل من مقدرين يتمتعون بالخبرة الواسعة، في مجال الـــتقدير ولا يشـــترط تحديد عدد الأعضاء بهذه اللجنة، وان جرى العمل في اغلب الأحـــيان على تشكيلها من مقدر واحد ، وحبذا لو أخذ المشرع الأردني، بما أخذ به المشـــرع المصري، كما سنذكر لاحقاً بكيفية تشكيل لجان الطعن، لما لذلك من حياد فـــي قـــرارات هذه اللجنة[3]، أو يحدد عدد أعضاء هذه اللجان، وفقاً لحجم العبء الضـــريبي المفروض، بالقرار المطعون به، لما لذلك من أهمية ينطوي عليها قرار لجنة الاعتراض، في تكليف المعترض بحجم العبء الضريبي المفروض عليه.

(1) كريم كشاكش، مرجع سابق، ص 143.

(2) تميـــيز حقـــوق رقم (66/462) تاريخ 1966/9/20 ـــ مجلة نقابة المحامين، عدد 12، سنة 14، ص 1344.

(3) ســـالم الشـــوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة مؤته، ع 2، سنة 24، يونيو 2000، ص 199.

وقد الزم المشرع الأردني المكلف، باللجوء للاعتراض، أولاً تحت طائلة رد الاستئناف شكلا، فلا يجوز اللجوء للاستئناف قبل سلوك طريق الطعن، من خلال الإدارة الضريبية، ويهدف المشرع من هذا الإلزام تحقيق غايتين:-

الأولى: منح الإدارة الضريبية فرصة لمراجعة قرارها، وتدارك ما به من أغلاط قد يقع بها المقدر، في مرحلة التقدير الأولى.

الثانية:منح المكلف طريقاً أسهل من طرق الطعن لتحقيق الغاية التي ينشدها، بأيسر السبل واقل التكاليف دون حرمانه، من حق اللجوء للقضاء لما يصاحب ذلك من إجراءات ومصاريف وفي هذا قضت محكمة التمييز: ((إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير، فأن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون، لأن المكلف بضريبة الدخل، يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير، قبل اللجوء إلى الطعن بطريق الاستئناف.))[1].

ويكون الاعتراض فقط على القرارات الصادرة استناداً للمواد (30و29/أ/2)، أما القرار الصادر بموجب المادة (33)، فلا يجوز الاعتراض عليه، ويستأنف القرار الصادر بموجب هذه المادة إلى محكمة الاستئناف مباشرة.

أما القرار الصادر بموجب المادة (32) الخاصة بالضريبة المقطوعة فإن طريق الطعن بها يكون من خلال تظلم أمام المدير العام للإدارة الضريبية بإعادة النظر بهذا النوع من التقدير[2].

ويقوم المدير العام، بتفويض الصلاحية الممنوحة له، لمديريات التقدير المختلفة للنظر بهذه التظلمات، وإعادة النظر في القرارات الصادرة بالعبء الضريبي، استناداً للمادة (32) لما يتسم بهذا النوع من التقدير، من مجافاة للواقع الضريبي في كثير من الأحيان.

---

(1) تمييز حقوق رقم (85/168)، تاريخ 85/3/9، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 245.

(2) موفق سمور المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة للنشر، عمان 2001 ، ط 1، ص 106.

ويقـــع علـــى المعترض بيان الأسباب، التي دعته للاعتراض، والنقاط التي يرى ضرورة إثارتها، وإعادة النظر بها، وعلى المعترض دفع المبالغ التي يسلم بها، كضرائب مستحقه عليه، تحت طائلة رد الاعتراض، شكلاً[1].

ويقـوم المكلـف بـتقديم الاعـتراض، خطياً خلال المدة القانونية، للمديرية المعنـية، دون اشتراط شكل معين لهذه الخطية وان كانت دائرة ضريبة الدخل تعد نماذجـاً لهـذه الغاية، وعلى المُعترِض أن يذكر في لائحة اعتراضه الأسباب التي يسـتند إلـيها في اعتراضه، ولا يعد عدم ذكر الأسباب، في لائحة الاعتراض التي يقدمهـا المكلف، مبرراً لبطلان الاعتراض، وهذا ما أكدته محكمة التميـز بقولها:-

((1- لا ينبني على عدم بيان أسباب الاعتراض على قرار مأمور التقدير، في لائحة الاعتراض بطلان الاعتراض .

2- اسـتقر الفقـه والقضاء على أن البطلان لا يترتب على إغفال إجراء نص عليه القانون إلا في حالتين:

الأولى: أن ينص القانون على البطلان .

الثانية: أن يكون الإجراء الذي أوجبه، جوهريا .

3 - لم ينص القانون، على بطلان الاعتراض إذا لم تشتمل لائحته على أسبابه، كما إن بـيان الأسباب ليس إجراءً جوهريا، في لائحة الاعتراض فإن عدم بيان أسباب الاعتراض في اللائحة لا يوجب البطلان.))[2].

وجـرى العمل على تضمين لائحة الاعتراض كسبب من أسباب الاعتراض، عبارة (لأي أسباب يمكن إيرادها إثناء المناقشة) . وتعتبر هذه العبارة، بمثابة مدخل للمعترض لذكر أي أسباب، قد تستجد عنده، يمكن أن تؤدي إثارتها خلال المناقشه، أمام مقدر الاعتراض إلى فسخ القرار المعترض عليه.

---

(1) كـريم كشـاكش، مرجع سابق، ص 143، وأيضاً: جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص 426، وأيضاً: حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، نشر نقابة المحامين الأردنيين، عمان، دون سنة، د.ط، ص 156 .

(2) تميـيز حقـوق، رقم 68/289، تاريخ 1968/5/22، مجلة نقابة المحامين عدد 10، 12 سنة 15 ص 1189.

ونرى أن ما جرى عليه العمل في تضمين اللائحة، مثل هذه العبارة مخالف لـــنص المادة (31/أ)، سالفة الذكر، حيث ألزمت هذه المادة المكلف بذكر الأسباب، التي يدعيها، في اعتراضه بقولها: ((.... وينبغي عليه -أي المعترض- أن يذكر في لائحـــة الاعتراض، الأسباب التي يستند إليها، في اعتراضه)) ولا نرى في العبارة السابقة، ما يمكن اعتباره سبباً واضحاً يمكن الاستناد إليه، في طلب فسخ القرار.

وبقـــراءة الفقرة (أ) من المادة (31)- سالفة الذكر- مع الفقرة (و) من نفس المـــادة يتبين أن جلسة الاعتراض تكون فقط لتقديم البينة، على أسباب الاعتراض، ولـــيس لذكـــر أسباب جديدة حيث نصت هذه الفقرة: ((يدعو المُقَدِر المُعتَرِض إلى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه)).

ومـــع كـــل الـــتقدير لقرار محكمة التمييز السابق، فانه كان من الأجدى رد الاعتراض شكلاً، أسوة برده في حالة عدم دفع الضريبة المستحقة، استنادا للفقـــرة (هــــ) مـــن المادة (31)، فكلاهما إلزام نص عليه القانون ولا يجوز الإخلال بأي منهما.

وقـــد أورد بعض الفقه[1]، مستنداً للمادة (31/هـــ): إن عدم ذكر الأسباب لا يوجـــب الـــبطلان، بخلاف عدم دفع الضريبة المسلم بها، لورود نص خاص بدفع الضريبة تحت طائلة رد الاعتراض شكلا.

ونـــرى-مع التسليم بضرورة رد الاعتراض شكلا بحال عدم دفع الضريبة، المسلم بها، التزاما بالنص المذكور- وجوب رد الاعتراض شكلا أيضاً في حال عدم ذكـــر الأسباب لاتحادهما في العلة ويقاس عليهما نفس الحكم، بل على العكس أيضاً أن عدم دفع المبلغ لا يعد إجراءً جوهريا، يؤثر في صحة أو جدوى الاعتراض مما يوجـــب رده، لـــولا نص القانون بذلك، بخلاف أهمية ذكر الأسباب التي بني عليها الاعـــتراض، ومما يؤكد أن محكمة التمييز قد تناقضت مع نفسها في القرار المشار إلية فذكر أسباب الاعتراض أجراء جوهري، لا يمكن إغفاله، وهو من الأسباب التي توجـــب الـــبطلان، حسب البند الثاني من القرار المذكور، وهو ما يتناقض مع البند

(1) كـــريم كشاكش، مرجع سابق، ص 143،حسن فلاح، مرجع سابق، ص 159، جهاد خصاونة، المالية العامة، مرجع سابق، ص 426.

الثالـث من هذا القرار، الذي غفل عن نص القانون صراحة، بالمادة (31/أ) على وجوب ذكر أسباب الاعتراض، التي يستند إليها المعترض في اعتراضه.

ولمقـدر الإعتراض صلاحية واسعة في كيفية الإثبات في هذه المرحلة، فهي أشـبه بمرحلة الاستئناف في المحاكم النظامية، التي منح القانون الحق بها لمن رأى ظلمـا لحـق به، أن يلجا بهذه الوسيلة لرفع هذا الظلم، حيث تناط مهمة الاعتراض بمقدريـن ذوي خبرة عالية يقومون بتدقيق، ومراجعة القرار المعترض عليه لرؤية مدى صواب وموضوعية هذا الاعتراض .

وحيـث أن المقدر في هذه المرحلة يملك حق فسخ القرار السابق أو تأييده، فهو يملك الأكثر-ومن يملك الأكثر يملك الأقل- ولهذا فمقدر الاعتراض يملك كافة الصلاحيات الممنوحة للمقدر في مرحلة التقدير الأولى من حيث تدقيق كشف التقدير الذاتي، وأجراء الكشف الحسي، والدخول إلى أي موقع يتعلق بنشاط المكلف، وضبط أي قيود أو سجلات خاصة بهذا النشاط والاحتفاظ بها للمدة التي حددها القانون وله حق طلب المعلومات من أية جهة كانت، وله أيضاً وللمكلف الحق بالمناقشة(1).

وهـذا ما نصت عليه الفقرة (و) من المادة (31) على انه: ((..... للمقدر حـق طلـب أيـة معلومـات، والتفاصـيل الضـرورية، وطلب إبراز السجلات، والمستندات، المتعلقة بدخل المعترض)).

ورغم انه يُحظَر على المكلف مناقشة أي أسباب أو نقاط لم يذكرها في لائحة الاعتراض، إلا أن لمقدر الاعتراض الحق بإثارة أي نقطة يراها ضرورية حتى لو لـم تـثر مـن قِبَل المكلف في اللائحة، حيث منحه المشرع الحق بزيادة الضريبة المفروضـة رغـم ورود الاعتراض من المكلف على مقدار الضريبة المفروضة، ولهذا وفي حال التوجه لزيادة العبء الضريبي فانه يقع على مقدر الاعتراض عبء الإثبات كما يقع على المقدر في المرحلة السابقة، حيث منحه القانون صلاحية زيادة الضريبة المستحقة، خلافا للقاعدة العامة التي تقول (لا يضار الطاعن بطعنه).

علـى انـه يجـب الـتفريق بين الاعتراض المبني على وقائع مادية وبين الاعـتراض المبنـية على أسباب قانونية، لان الوقائع المادية لا يجوز مناقشتها أو

---

(1) حسن فلاح، مرجع سابق، ص 158.

البحـــث فـــيها إذا لـــم تـــثر من قبل المكلف في لائحة الاعتراض أو خلال جلسة المناقشة، بينما الوقائع القانونية فان على المقدر إعادة النظر بها وتصحيحها، ولو لم تـــثر مـــن قبل المكلف، باعتبار أن الخطأ في تطبيق القانون خطأ يجب تداركه، ولا يحـــتاج لإثـــارة خاصـــة من قبل المكلف، ومثال ذلك الخطأ في احتساب الضريبة المضافة، أو الخطأ في احتساب الإعفاءات العائلية.

وتكريساً لعبء الإثبات الملقى على مقدر الاعتراض فقد الزم القانون المقدر في المادة (31 /ح)، بأن يبين بقرار معلل نتيجة أي قرار يتخذه، سواء بتأييد القرار السابق بحجم الضـــريبة المقررة أو زيادتها أو إنقاصها، وهذا ما جاء بنـــص المادة (31/ج) بقولهـــا: ((إذا لم يوافق المقدر على الوجه المبين في الفقرة السابقة من هذه المادة فيجوز له بقرار معلل أن يقرر التقدير المعترض عليه، أو يخفضه، أو يزيده، أو يلغيه، ويعتبر القرار الصادر بموجب هذه الفقرة قابلا للاستئناف)).

ونرى أن الاعتراض مبنيٌّ قوة وضعفا على مدى حجية البيان الذي قام عليه القرار السابق، وما استند عليه من بينات، فإذا كان الأخير قد قام على بيانات معززة مدعمة، كورود بيانات جمركية تحدد حجم الدخل المتحقق، أو معلومات من الجهات التـــي يـــتعامل معهـــا المكلف، كالشركات وما تقاضاه منها، فان هذه حجية تدحض اعتراض المكلف، وعلى المكلف إثبات خلافها.

ورغم أن القرار في هذه المرحلة يعتمد إلى حد كبير على القرار السابق، إلا إن لمقدر الاعتراض وما يملك من صلاحيات، بناء قراره على بينات يكون هو من أوجدهـــا، بل وعليه ذكر الأسباب التي دعته لاتخاذ أي قرار بحجم العبء الضريبي بشـــكل تفصيلي، سواء كان الاعتراض نتيجة رفض تعديل كشف التقدير الذاتي، أم نتيجة رفض التقديـــــر الغيابي(1).

وقضت في هذا محكمة التمييز بقولها: ((..... إلا انه لما كان المكلف الذي قـــدم كشفاً، قد اعترض على التقدير الذي أجراه المأمور، فإنه يتعين على المأمور، عـــند البـــت فـــي الاعتراض، أن يرد على هذه الوقائع رداً وافياً، يبين مقدار دخل

---

(1) كريم كشاكش، مرجع سابق، ص 143.

المكلف غير الصافي، ويحدد النفقات التي تكبدها في سبيل إنتاج الدخل، والنفقات التي استبعدها، حتى يتسنى للمحكمة مراقبة ذلك))[1].

ولم ينص القانون على طريقة معينة للإثبات، حيث أن المادة (34/د) أعطت هذا الحق للمكلف المستأنف في مرحلة الاستئناف، ويقاس عليها المقدر في مرحلة الاعتراض بإقامة الدليل على أن التقدير باهظ، دون أن تقيده بطرق معينة من طرق الإثبات، وحيث أن المطلق يجري على إطلاقه، فأنه يمكن للمعترض أن يثبت خلاف ما جاء بقرار المقدر، بكل الوسائل المتاحة ويكون لمقدر الاعتراض الحق بوزن هذه البيانات، والأخذ بها وله بقرار معلل، رفضها كليا، أو جزئيا، واتخاذ قراره في زيادة الضريبة، أو إنقاصها، أو الإبقاء عليها.

وعلى مقدر الاعتراض أن يدعو المكلف، إلى جلسة محددة الموعد، لمناقشته في اعتراضه، ليتمكن من إعداد دفوعه، وأدلته، ويهيئ نفسه للإجابة على أي أسئلة يمكن طرحها عليه بكل دقة، لأن أي إقرار يصدر من قبله بأي نقطة يمكن إثارتها، يعد حجية عليه.

وما يعد مثاراً للاستغراب، الصلاحية التي منحها المشرع للمقدر في هذه المرحلة، وهي صلاحية الاستجواب كما وردت بالنص، حيث أن مثل هذه الصلاحية وما تنطوي عليه من معانٍ كبيرة، لا يمكن منحها إلا في شروط، وظروف معينة، ونجد أن المشرع الجزائي قد قصر هذه الصلاحية على النيابة العامة فقط، ولم يمنحها حتى للضابطة العدلية، رغم حساسية، وأهمية عملها في مكافحة الجرائم، في الوقت الذي نجد المشرع الضريبي يمنحها لمقدر الاعتراض، فهل قصد بهذه الصلاحية الاستجواب بمفهومه القانوني، أم انه لغط تشريعي وقع فيه المشرع الضريبي؟.

فالاستجواب هو مواجهة المتهم، ومناقشته تفصيليا بما نسب إليه، وبالأدلة المختلفة ضده، وهو إجراء خطير، يمثل مركزا هاما من إجراءات التحقيق، وينطوي على تضييق الخناق على المتهم، بمواجهته بالأدلة التي تدينه، ولهذا أحاطته التشريعات الجزائية المختلفة بضمانات عديدة، منها: إحاطة المتهم بالتهمة المسندة

(1) تمييز حقوق رقم (84/297) تاريخ 1984/5/19، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 183.

إلـــيه، وعـــدم الضغط عليه ماديا، أو معنويا، وأقرت له الحق في استدعاء محامٍ، ولهـــذا لا يـــتم الاســـتجواب إلا مـــن قـــبل المدعي العام، لما قد يؤدي بالمتهم إلى الاعتراف بأمور خطيرة تؤثر في مركزه القانوني(1).

ولما سبق قصرت هذه الصلاحية على المدعي العام فقط، بصفته أحد رجال القضـــاء، وهـــذا ما ورد بالمـــــادة (1/48) من قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني التي تنص على انه: ((يمكن المدعي العام، إثناء قيامه بالوظيفة في الأحوال المبيـــنة فـــي المادتيـــن (29 و 42) أن يعهد إلى أحد موظفي الضابطة العدلية، كل حســـب اختصاصه بقسم من الأعمال الداخلة في وظائفه، إذا رأى ضرورة لذلك ما عدا استجواب المشتكى عليه)).

ومما سبق،هل يمكن التصور أن يكون المشرع الضريبي قد عنى الاستجواب بمفهومـــة السابق، كصلاحية يمكن منحها لمقدر الاعتراض؟ وهل يمكن التعامل مع المكلـــف، أو أي شـــخص له علاقـــة بنشاطه، في هذه المرحلة بأسلوب التعامل مع المتهم، في مواجهته وسماع أقواله والتحقيق معه؟.

ونرى أن نص المشرع بهذه الصورة محل نظر، وأن ذهن المشرع انصرف بهـــذا المفهـــوم إلى معنى الشهادة، حيث منح مقدر الاعتراض حق سماع الشهادة، كصـــلاحية لم يمنحها لمقدر المرحلة الأولى، وهي صلاحية تبين مدى التوسع الذي رغـــب به المشرع، في إطلاق يد مقدر الاعتراض بوسائل إضافية، بما منحه سابقا في سبيل إثبات مصدر، وحجم الدخل المتحقق للمكلف.

ولمقـــدر الاعتراض الحق في مراجعة كافة الإجراءات، التي قام بها المقدر، فـــي القـــرار المعترض عليه، فله إعادة الكشف الحسي، إذا رأى به عيبا يبرر عدم الاعـــتداد به، كعدم ذكر المشاهدات الحقيقية على ارض الواقع، كما له إعادة تدقيق الكشـــف، وفحـــص أي سجلات تم فحصها مسبقا، وضبطها، والاحتفاظ بها، وطلب

(1) محمـــد صبحي نجم، قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ط 1، ص 270، ولتفصـــيل اكـــثر انظـــر أيضاً: عبدالاله محمد النوايسة، ضمانات المتهم إثناء التحقيق الابتدائـــي، رسالة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، قسم الدراسات العليا، جامعة عين شمس، 2000، ص 231 وما يليها.

إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض، كما له إقرار أي إجراء يجده سليما في القرار المعترض عليه.

وقد وضع القانون قيداً على صلاحية مقدر الاعتراض، في سماع شهادة مستخدمي المكلف، أو وكيله، أو أي شخص مؤتمن على أسراره، تتمثل بضرورة موافقة المكلف المسبقة، على سماع هذه الشهادة.

وعلى الرغم من نص المادة (31/ح) بوجوب التعليل في حال رغبة المقدر بزيادة الضريبة أو إبقائها أو زيادتها إلا إن أكثر ما يقع على كاهل مقدر الاعتراض في وجوب التعليل في حال رغبته في زيادة الضريبة، لكونه يسلك طريقا مغايرا لما هو متوقع، فالأصل أن القرار السابق قد توصل إلى حجم الدخل الحقيقي، مستنداً إلى بينات تعزز مثل هذا الوصول، فقيام مقدر الاعتراض بزيادة العبء الضريبي، رغم لائحة الاعتراض المقدمة من المكلف، يعني وجود أسباب قويه، ومبررة، وواضحة دعت مقدر الاعتراض للقيام بهذا الإجراء، ونرى أن مقدر الاعتراض في هذه الحالة، قد ادعى خلاف الأصل، ويقع عليه إثبات هذا بالكامل، مبيناً الأسس التي استند إليها في هذا الشأن، كأن يجد مقدر الاعتراض أن المكلف حوسب عن مصدر دخل اقل مما هو عليه واقع الحال، أو أن أحد مصادر دخله، تم عدم إخضاعه، اعتقادا من المقدر السابق، إنها من الدخول المعفاة، بخلاف الواقع مما يوجب على مقدر الاعتراض، تدارك مثل هذا الغلط خيراً من اللجوء لمعالجة مثل هذا الوضع من خلال صلاحيات الموظف المناب، ولهذا يقع على مقدر الاعتراض، كما ذكرنا تبرير الأساس الذي استند إليه، في زيادة العبء الضريبي.

وأجاز المشرع الضريبي المصري للممول الحق بالطعن بالقرارات الصادرة عن مأمور التقدير، وذلك بالمادة (105) بالنسبة للإفراد، والمادة (2/121) بالنسبة للشركات، والمادة (106) بالنسبة للتقدير الغيابي وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار، بالعبء الضريبي.

وكذلك منح المشرع المصري الحق للممول، الذي يرغب بالاعتراض، على الاقتطاع الذي يجري على دخله من الراتب، أن يتقدم خلال شهر من تاريخ استلام الدخل المقتطع منه، بالاعتراض إلى الجهة التي قامت بالاقتطاع- وهي جهة

الاستخدام- وعلى هذه الجهة إحالة الاعتراض، إلى المأمورية المختصة، للنظر في هذا الاعتراض[1].

وَيُقدَم الطعن إلى مأمورية الضرائب المختصة التي أصدرت القرار المطعون فيه، بصحيفة الطعن على ثلاث نسخ، مدوناً بها أسباب الطعن مرفقاً بها السجلات، والدفاتـــر، وأي بيانات يراها المعترض، تؤكد صحة اعتراضه، وعدم عدالة القرار المطعون فيه، وعلى المأمورية إرساله إلى لجان الطعن، خلال ستين يوماً من تاريخ إيداع الاعتراض لديها[2].

وتشكل لجان الطعن من ثلاثة موظفين من مصلحة الضرائب يعينهم الوزير، ويجـوز بـناء علـى طلـب الممول تعيين اثنين آخرين، من بين التجار، ورجال الصـناعة، شريطة أن يكونوا من الذين يؤدون ضرائب مباشرة، لا يقل مجموعها عن مائة جنيه في السنة[3].

ويلاحـظ على تشكيل لجان الطعن في القانون الضريبي المصري أنها لجان محـايدة، تشكل من قبل الوزير، وتتكون من ثلاثة أشخاص مما يوحي بالحيادية في قراراتها، وموضوعيتها، وعدالتها، ويحقق الطمأنينة لدى الممول[4]، بخلاف تشكيل لجـان الطعـن بالقانون الأردني-التي لا يمكن أن نطلق عليها صفة اللجان- حيث تـتكون في اغلبها من مقدر واحد، وضمن إطار الإدارة الضريبية، ورغم هذا، فأنه يسـجل لأسـلوب الطعن في القانون الأردني، سرعة البت في القضايا، ولا تحتاج قضـايا الاعـتراض إلـى هـذا الوقت، الذي تحتاجه اللجان في القانون الضريبي المصري، خاصة أن قضايا الخزينة دائماً تأخذ صفة الاستعجال.

---

(1) مادة (65) من القانون الضريبي المصري.

(2) مادة (157) من القانون الضريبي المصري.

(3) مادة (158) من القانون الضريبي المصري.

(4) سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مرجع سابق، ص 206.

وثـــار خلاف فقهي حول مدى حق لجان الاعتراض في التشريع المصري، بـــزيادة الضـــريبة المعترض عليها، فذهب رأي[1] إلا أن اللجنة غير مقيدة بتقدير مأمور التقدير، ويمكن لها زيادة الإرباح، واستند هذا الرأي إلى أن لجان الطعن من هيئات التقدير بالدرجة الأولى، ويمكن لها إعادة فتح القضية برمتها، وفرض العبء الضـــريبي الذي تراه مناسباً استناداً للمعطيات التي بين يديها وما يستجد لديها أيضاً في هذا الشأن.ومعالجة أي نقاط جديدة أخرى.

وذهـــب رأي آخر[2] إلى أن نطاق لجان الطعن محصور في أوجه الخلاف، بيـــن المصـــلحة، والممـــول، ولا يجوز للجان الطعن، أن تنزل فيه عن الحد الذي ارتضاه الممول، أو ترتفع فيه عن الحد الذي ارتضته المصلحة، واستند هذا الرأي إلـــى أن اللجـــان هيئة من هيئات القضاء الإداري، وان هذه اللجان لا يجوز لها أن تـــتعدى اختصاصها، خاصة أن المشرع قد أناب مأمور التقدير، في الوصول لحجم العبء الضريبي على الممول، وليس لجان الطعن.

ونرى صحة ما ذهب إليه الرأي الأخير، بتأكيد المادة (159) التي تنص على أن: ((تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف، بين الممول والمصلحة، فـــي المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون،.... وتصدر اللجنة قرارها، في حدود تقدير المصلحة، وطلبات الممول)).

وتأييد لهذا قضت محكمة النقض المصرية بأن: ((لجان الطعن الضريبي هيئة إداريـــة، منحها القانون ولاية القضاء، للفصل في خصومة، بين الممول، ومصلحة الضـــرائب، فقـــد وجـــب علـــيها بهذه الصفة أن ترتبط بالأصول العامة للتقاضي،

---

(1) عبدالحمـــيد توكـــل، ومحمود عزيز بحيري، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الوجهة العلمية، القاهـــرة، 1945، أشـــار إلـــيه زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة في الخرطوم، 1973، 1974، د ط، ص 236.

(2) محمـــد رشـــاد، ضـــريبة الأرباح التجارية والصناعية، ط 1، أشار إليه زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مرجع سابق ص 237.

ويقتصر اختصاصها على الفصل في أوجه الخلاف، بين الممول، والمصلحة دون غيرها))[1].

وعلى ما سبق يتبن لنا أن المشرع حصر صلاحيات اللجان في أوجه الخلاف فقط، وحيث أن أوجه الطعن دائماً تكون من الممول، الذي يدعي زيادة العبء الضريبي على عاتقه، مما يؤدي بالتالي أما إلى إجابة الممول إلى طلباته، أو تأييد القرار السابق، وعلى ذلك إذا كان اعتراض الممول على حجم المصاريف، غير المقبولة، أو على نسبة الربح المحاسب عليها، فأن لجان الطعن تنحصر صلاحياتها في أوجه الطعن هذه، ولا يمكن لها مناقشة غير هذه الأسباب التي أثارها المعترض أو الخروج عن إطار رفض أو قبول طلبات المعترض.

وحيث أن لجان الطعن، هي هيئات تنظر في قرارات التقدير إذا كانت صادرة وفق إحكام القانون، فهي أشبه بجهة قضائية، منحها المشرع حق الفصل في الخصومة، بين الممول ومصلحة الضرائب، وبالتالي فإن عبء الإثبات يقع أمامها على من يدعيه، كأي جهة قضائية تنظر في نزاع بين الخصوم، وتلتزم في هذا الشأن بالمبادئ العامة للتقاضي، وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية بقولها: ((لجنة الطعن الضريبي هيئة إدارية، أعطاها القانون ولاية القضاء، للفصل في خصومة، بين الممول، ومصلحة الضرائب، فقد وجب عليها أن ترتبط بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي، والتي من مقتضاها إلا تتعرض لنزاع غير معروض عليها))[2].

وهذه اللجان تنظر في أوجه النزاع، بين الممول، ومصلحة الضرائب، كأي هيئة قضائية، ويقع عبء الإثبات أمامها من الطرف المدعي، وهو الممول وعليه إثبات ادعائه في عدم صحة قرار مأمور التقدير ابتداءً، وعدم موافقته للقانون، وما تضمنه هذا القرار من العبء الضريبي، فإذا ما وجدت هذه اللجان أن هناك أسباباً

---

(1) طعن رقم 279، سنة 36 ق، جلسة 1974/1/9، احمد محمود حسني، مدونة قضاء النقض الضريبي، المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض الضريبي في ستة وستين عاماً، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، د ط، ص 691.

(2) طعن رقم 757، سنة 40 ق، جلسة 1979/4/17، مدونة حسن الفكهاني لأحكام محكمة النقض المصرية، مرجع سابق، ملحق رقم 2، ص 177.

جدية وراء الطعن المقدم من الممول، تؤكد صحة ما فيه، انتقل عبء الإثبات إلى مصلحة الضرائب، لإثبات خلاف ما أثبته الممول، وما يؤيد قرارها المطعون فيه، وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((يقع عبء الإثبات على الطرف الذي تخالف طلباته قرار لجنة تقدير الضرائب....))[1].

وحتى لو جاء قرار التقدير غيابياً فان لجان الطعن أيضاً ، تنظر في مدى جدية، وقانونية، وصحة هذا القرار، وعلى الممول إثبات خلاف ما جاء بهذه الصحة إن وجدت.

وإذا ما وجدت اللجنة بعض الأغلاط، أو ظهر لها مصادر دخل جديدة، فإنها تعيد الموضوع لمصلحة الضرائب لتصحيح هذا الغلط، أو لإعادة الربط حسب ما يستجد أمامها، ولا تقوم هي بربط الضريبة بالدخل من تلقاء ذاتها[2].

وحيث أن لجان الطعن هي هيئة تحكيم، منحها المشرع حق الفصل في خصومة، بين الممول، ومصلحة الضرائب، فأن عليها تسبيب قرارها كأي محكمة، بشكل تفصيلي، متضمناً كافة التفاصيل التي دعتها لاتخاذ قرارها، بتأييد أحد الخصوم على آخر، وألا يعد هذا العمل جزافياً، غير مبني على أسس علمية[3]، وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية بقولها: ((متى كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه برفض الدفع ببطلان قرار اللجنة، لخلوه من بيان أرقام الأرباح، وراس المال الحقيقي المستثمر، على انه وإن كان منطوق القرار لم يشتمل على ذكر المبالغ المقدرة في السنوات التي فصل فيها، إلا إن هذه المبالغ سواء من الأرباح، أو راس المال قد ذكرت تفصيلاً في صدر القرار في معرض بيان الوقائع، وفي ذلك ما يغني عن تكرارها في المنطوق، فان هذا الذي أقيم عليه الحكم لا مخالفة فيه للقانون))[4].

---

(1) طعن رقم 94، سنة 38 ق، جلسة 1975/1/1، س 26، ص 106، أشار إليه احمد محمود حسني، قضاء النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986، د ط، ص 619.

(2) زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مرجع سابق ص 240.

(3) زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مرجع سابق ص 241.

(4) حكم محكمة النقض في 3 نوفمبر، 1965 مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم،عمر أبو شادي، بند 327، ص 147، أشار إليه زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 242.

3.2.2 صلاحية الموظف المناب في إثبات العبء الضريبي.

يقصد بعملية إعادة النظر من خلال الموظف المناب- كما يطلق عليه- هي: أن تقوم الإدارة الضريبية بفتح سجلات ضريبية لسنوات سابقة، تم إغلاقها، والانتهاء منها، وطي صفحتها المالية، بالنسبة لها، وللمكلفين على حد سواء، ويعتبر هذا النوع من التقدير استثناء على أسلوب التقدير العادي، حيث يقتضي صدور قرار بحق مكلف، سواء بموافقته، أو باستنفاذ القرار لكافة مراحل الطعن، ثم يتبين للدائرة وجود وقائع، تغيّر مجرى التقدير، وتؤثر فيه تأثيراً جوهرياً، بأي وسيلة من وسائل الإثبات- التي مر معنا ذكرها- كأن يكون هناك مصدر دخل للمكلف لم يتم محاسبته عليه، أو وجود واقعة معينة تم إغفالها، كإثبات إن الإعالات التي تمتع بها المكلف قد أعطيت لغيرة من المكلفين، من خلال مراجعة ملفاتهم، أو أن حجم المبيعات التي حوسب عنها المكلف، اقل بكثير من الواقع الفعلي لحجم نشاط المكلف، أو إثبات نسبة الربح الحقيقية التي جناها المكلف من خلال نشاطه، أو عدم التقدير الصحيح لحجم الدخل، أو يتبين أن هناك استيراد لبضاعة مثلاً، أو مبيعات لجهة لم يتم التطرق إليها، أو أن يكون المقدر اعتبر أحد مصادر دخل المكلف غير خاضع للقانون، بخلاف الحقيقة، ويهدف المشرع من منح المدير، أو الموظف المناب هذه الصلاحية إلى منع التهرب الضريبي، فلا يجوز مكافأة المكلف الذي استطاع التحايل، أو استطاع إخفاء واقعة، أو إخفاء أحد مصادر دخله على هذا التحايل، وعدم تحميله العبء الضريبي الحقيقي[1].

وقد منح القانون الأردني هذه الصلاحية بالمادة (33) التي تنص على أن ((للمدير[2] أو الموظف الذي يفوضه خطياً، وخلال أربع سنوات، من تاريخ تقديم الكشف السنوي، المنصوص عليه في المادة (26) من هذا القانون، أو من السنة التي

(1) حسن فلاح، مرجع سابق، ص 167.

(2) كانت هذه الصلاحية مناطة بوزير المالية قبل منحها للمدير العام بالتعديل الأخير بالقانون رقم (25) لسنة 2001 .

جــرى خلالهـــا الــتقدير على المكلف وفق أحكام المادتين (30) و (32) من هذا القانون أن يعيد النظر في الكشف السنوي، أو بأي إجراءات اتخذها المقدر.....)).

وتــنطوي الموظــف المــناب على أهمية تتمثل بزعزعة المراكز القانونية المستقرة ولهذا أحاطها المشرع بعدة ضمانات هي:-

أولا: لا يجــوز للموظف المناب القيام بالتقدير ابتداء بل يمارس التقدير من خلال إعادة النظر في قرار صادر مسبقاً بموجب المواد (29و30و32).

ثانياً: أن لا تكــون الوقــائع قــد فصلت فيها المحكمة سابقاً، فأي مصدر دخل، أو واقعـــة ضريبية تم النظر فيها من قبل القضاء استئنافاً، أو تمييزاً، فلا يجوز للموظــف المناب إعادة النظر فيها مرة أخرى، وذلك بهدف المحافظة على استقرار الأحكام القضائية.

ثالثا: اشترط المشرع شرط المدة، والقاضي بقصر صلاحية الموظف المناب على الحــق بفــتح ســجلات أي مكلف، بحد أعلى أربع سنوات من تاريخ تقديم الكشــف، إذا كان التقدير استنادا للمادة (29)، أو أربع سنوات من السنة التي تــم بها تقدير السنة المعنية، إذا كان التقدير بموجب المواد (30و32)، وبهذا يكــون المشرع قد أقام مدة سقوط، لا يجوز تجاوزها، في ممارسة الموظف المــناب، بإعـــادة فتح أي سنة مالية، ومثال ذلك إذا قُدم كشف التقدير الذاتي لســنة 2002 بــتاريخ 2003/5/25، فـــان الأربـــع سنوات تحتسب من هذا الـــتاريخ، ولا يجوز فتح ملف هذه السنة بعد تاريخ 2007/5/25، وإذا قدرت السنة المالية بموجب المادة (32- الضريبة المقطـــوعة)، أو بمـــوجب المادة (30 – التقدير الغيابي)، فان مدة الأربع سنوات تحتسب من السنة التي قدرت فيها السنة المعنية، فإذا قدرت سنة 2001 المالية في سنة 2003 فان احتساب مـــدة الســـقوط يبدأ من سنة 2003، وهذا النص فيه شيء من الغموض فهل تحتســـب المدة من نهاية السنة التي جرى خلالها التقدير أو من بدايتها وفي مثالـــنا الســـابق هل تحتسب مدة الأربع سنوات من بداية سنة 2003 أم من نهايـــتها؟ وحـــبذا لو أن المشرع الأردني جعل احتساب المدة بهذه الحالة من

تـــاريخ صــــدور القـــرار لما لهذا التاريخ من تحديد دقيق لبداية ونهاية مدة الأربع سنوات.

ويمكـــن للموظـــف المناب عند فتحه أي سنة، مالية زيادة أو إنقاص الضريبة المستحقة على هذه السنة، على أن تخفيض الضريبة محدد بحالات معينة على سبيل الحصر ذكرتها المادة (33/أ) والمادة (33/ج) وهي :-

1-تصـــحيح الأخطاء الحسابية كأن يكون المقدر في المرحلة الأولى قد غلط في احتساب شرائح الدخل، أو غلط في احتساب الدخل القائم، نسبةً للربح المتفق عليها مع المكلف.

2-لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية، والعائلية، والجامعية.

3-تخفيض الضريبة لإغفال حقيقة، أو واقعة، أو لغلط في تطبيق القانون0

4-فـــي الأحـــوال التي لا تزيد الضريبة فيها عن ألف دينار، قبل إجراء أي تقاص.

ومـــن غـــير المتصور- عملياً- قيام الإدارة الضريبية من تلقاء ذاتها، بإعادة النظر بأي سنة، لغايات تخفيض الضريبة سلباً، خاصةً أن مثل هذه الأخطاء يصعب تصـــور وقوعها، بالواقع العملي، نظراً لتعرض قرار التقدير للتدقيق عليه اكثر من مـــرة، إضافةً إلى أن مثل هذه الأخطاء لا تصب في صالح المكلف، الذي لن يغفل عنها، مما يدفعه لمطالبة بها، ويعترض عليها في حينه.

كما تتمثل صلاحية المدير استناداً لهذه المادة، بزيادة العبء الضريبي ضمن عدة شروط:-

1- أن لا تكون الوقائع التي يتم فتح السنة المالية لأجلها، من الوقائع التي أثيرت أمام المحكمة.

2- أن يكـــون هـــناك خطا في تطبيق القانون، كاحتساب إعفاءات لا يســـتحقها المكلـــف، أو محاسبة المكلف عن نسبة ربح، غير ما قضت به التعليمات الصادرة، بهذا الشأن أو لأي خطا آخر.

3- إغفال حقيقة، أو واقعة.

4- وجود مصدر دخل لم يحاسب عنه المكلف.

وفـــي واقع الحال لا تتم إعادة النظر في قرار التقدير من قبل المدير – كما يـــبدو مـــن ظاهـــر النص – وإنما تتم من قبل مقدرين، مفوضين لهذه الغاية، ذوي خبرات واسعة، في هذا المجال، وتتميز هذه الصلاحية بقيام الإدارة الضريبية بفتح ســـجلات، وقـــيود ضـــريبية لسنوات سابقة، استقرت في مفهوم أصحابها وتم طي صفحتها المالية، بالنسبة لهم وللدائرة على حدٍ سواء، ولهذا فإن هذا النوع من التقدير يعد استثناءً، على التقدير العادي، وهو كأي استثناء يبقى مقيداً بشروط محددة ويبقى في أضيق الحدود، حيث يفترض أن هناك قراراً ضريبياً سابق، صدر بحق المكلف، سواء بموافقته، أو باستنفاذ كافة طرق الطعن، وأن هذا القرار قد قضى بما للخزينة من حقوق بذمة الأشخاص.

ولما سبق فإن عبء الإثبات يقع كاملاً بهذا النوع من التقدير على عاتق المقدر، وهذا ما نجده بوضوح بنص صريح بالمادة (33/ج) من القانون التي جاء فيها: ((..... وفي حالة زيادة الضريبة، يقع على عاتق المدير، أو الموظف المفوض من قبله، إقامة الدليل على ذلك، بالرغم من أي نص أخر وعلى أن يتيح للمكلف فرصة سماع أقواله)).

وإن ما أقره النص القانوني واقع في محله، ويتوافق مع العدالة، والمنطق فمن يدعي أمراً ما، فعليه إثبات ادعائه، ويجب أن يكون استقرار المراكز القانونية للجميع محل اعتبار، من قبل المشرع ولا تكون عرضة لأي صلاحية مهما كانت، حتى ولو كان ذلك لمصلحة الخزينة، لأن هذا الاستقرار يصب في وعاء المصلحة العامة أكثر مما تصب الأرقام في هذا الاتجاه.

فالأصل أن المقدر قد اتخذ قراره بحجم الضريبة المفروضة، على شخص معين، وان وضع هذا الشخص المالي قد استقر على هذا الأساس، وبما أن القانون قد أجاز للمقدر ادعاء خلاف الأصل، فهنا يقع عليه إثبات هذا الخلاف كاملاً، فعليه بيان الأسباب التي دفعته لاتخاذ القرار، بفتح ملف السنة المعنية.

ويتمتع الموظف المفوض بكافة الصلاحيات التي يتمتع بها المقدر في مرحله التقدير الأولى، أو في مرحلة الاعتراض، من حيث صلاحية الكشف الحسي، والدخول إلى أي موقع يمارس به المكلف نشاطه، أو له علاقة بنشاط المكلف،

ويتمتع بصلاحية الإطلاع وتدقيق قيود المكلف، وسجلاته، وفحص البضائع، والآلات، والماكينات، وله ضبط هذه السجلات، وأي مستندات أخرى لمدة عشرين يوماً، وهذا ما أكدته محكمة التمييز بقولها: ((للموظف المناب كامل صلاحيات مأمور التقدير، المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، بما فيها استعمال فطنته، ودرايته، في أي قضية تولى التحقيق فيها....))(1).

وعلى المقدر إتاحة الفرصة للمكلف لمناقشته، وسماع ردوده، ود فوعه في الأدلة التي ساقها الموظف المفوض، لفتح سنته المالية مرة أخرى، وهذا ما أكدته محكمة التمييز بقولها: ((من المتفق عليه في قضاء محكمة التمييز، أن عدم إتاحة الفرصة من قبل الموظف المناب، يعتبر، مخالفة أصولية لحكم المادة (23/ج)......))(2).

وبالرغم مما سبق، وحتى لو قام المقدر بإثبات قراره، بهذا الشأن، فلا يعتبر قراره قراراً قطعياً، فهذه قرينة قابلة لإثبات العكس، حيث منح القانون للمكلف الحق بالدفاع عن موقفه، وإبراز ما يعزز أقواله، وينفي ما جاء به اجتهاد الموظف المناب، وللمكلف استئناف هذا القرار، لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بنص المادة (33/ج) سالفة الذكر.

وحصر القانون الحق بالطعن، بقرار الموظف المناب، أمام محكمة استئناف قضـــايا ضريبة الدخل، ونرى أن تقييد المكلف بالذهاب إلى محكمة استئناف قضايا ضـــريبة الدخـــل، فـــي سبيل الطعن بهذا القرار، فيه شيء من المغالاة، وقد يكون الســـبب في ذلك ما يتبادر للذهن في أن المدير هو من يقوم بهذا التقدير، من خلال مطلـــع المادة (33)، إلا أن الواقع العملي يغاير ذلك، حيث أن من يقوم بهذه المهمة موظفـــون ذوو خبرة، ودراية واسعة، يتم تفويضهم لهذه الغاية، والأحرى بالمشرع أن يمنح الحق للمكلف، بالطعن بهذا القرار إدارياً،لما يحقق ذلك من مزايا تبرز في ســـرعة البـــت فـــي هذا الاعتراض، واختصار الوقت والتكاليف لصالح الخزينة والأفراد على حد سواء.

---

(1) تمييز حقوق رقم (85/58) تاريخ 85/1/31، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 238.

(2) تميـــيز حقـــوق رقم (1999/1205)، تاريخ 2000/2/10، المجلة القضائية، إصدار المعهد القضائي، عمان، شباط 2000، السنة الرابعة، عدد 2 ص 186.

وقد اخذ التشريع المصري بالنص على صلاحية الإدارة الضريبية، بإعادة النظر في قرار التقدير، بالمادة (152) التي تنص على أن: ((يعتبر التنبيه على الممول بالدفع نهائياً، ومع ذلك إذا ثبت لدى المصلحة، بصورة قاطعة، أن الأرباح، أو الإيرادات التي سبق الربط عليها تقل عن الأرباح، أو الإيرادات الحقيقية للممول، بسبب استعمال الطرق الاحتيالية، المنصوص عليها في المادة (178) من هذا القانون، يكون للمصلحة أن تجري ربطاً إضافيا، خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة، وذلك كله دون إخلال بالجزاءات المنصوص عليها، في الباب العاشر من هذا القانون)).

ويتبين لنا من هذا النص أن المشرع الضريبي المصري أخذ بما اخذ به المشرع الأردني، في منح الإدارة الضريبية حق فتح ملف أي سنة مالية لأي ممول، تم التقدير عليه سابقاً، واختلف المشرع المصري عن المشرع الأردني ببعض الأوجه هي:-

أولاً: كيفية احتساب المدة التي يجوز فيها للإدارة الضريبية، فتح السنة المراد إعادة تقديرها، حيث جعله المشرع الأردني أربع سنوات، من تاريخ تقديم كشف التقدير الذاتي، أو السنة التي جرى بها التقدير الغيابي، أو فرض الضريبة المقطوعة، عن السنة المراد فتح ملفها، وتعتبر هذه المدة مدة سقوط، تنتهي بانتهاء الأربع سنوات، بينما المشرع المصري جعل هذه المدة خمس سنوات من تاريخ علم المصلحة بالاحتيال، الذي قام به الممول، حسب المادة (178) وجعل هذه المدة، مدة سقوط أيضاً، وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((أجل التقادم المسقط لحق مصلحة الضرائب خمس سنوات، من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة، في حالات تقديم إقرارات ناقصة، أو تقديم بيانات غير صحيحة، أو استعمال طرق احتيالية))(1).

وأكدت محكمة النقض ذلك أيضاً بقولها: ((إذا لم توجه الطاعنة أي إجراء قاطع للتقادم، إلى المطعون ضده، إلا بعد خمس سنوات من تاريخ إخطار

(1) طعن رقم (1409)، لسنة 59 ق، جلسة 1996/3/18، مدونة حسن الفكهاني لأحكام محكمة النقض المصرية، مرجع سابق، ملحق رقم 16، ص 859.

المطعون ضده الطاعنة بمزاولة النشاط، فأن حق الحكومة في المطالبة بدين الضريبة المستحقة، يكون قد سقط بالتقادم))[1].

وحبذا لو أخذ المشرع الضريبي الأردني باعتماد علم الإدارة الضريبية بالتهرب، أو بالوسائل الاحتياليه، كما هو الحال في التشريع المصري كوسيلة لعدم مكافأة المكلف على تهربه، مع تقييد هذا الحق بحد أعلى لفترة زمنية طويلة نسبياً كأن يكون حدها الأعلى عشرة سنوات مثلاً، من السنة المعنية، لا يحق للإدارة الضريبية بعدها فتح سجل أي سنة مالية، سواء كانت مقدرة سابقاً أم لم تقدر، فلا يجوز مكافأة الإدارة الضريبية على تقاعسها وسكوتها عن القيام بواجبها في البحث عن مصادر دخل المكلفين ومحاسبتهم عليها، خاصة أن القانون التجاري يلزم التجار بالاحتفاظ في الدفاتر التجارية لمدة عشر سنوات فقط [2].

ثانياً: حصر المشرع المصري الحق بفتح ملف أي سنة، إذا كان عدم الربط الصحيح بسبب وجود طرق احتيالية سلكها الممول، وعليه إذا كان التهرب بغير الوسائل التي ذكرتها المادة (178)، فإنه لا يجوز للإدارة الضريبة فتح هذه السنة مره أخرى، وذهب رأي[3] إلى أن الأسباب المذكورة بالمادة (178) موجودة على سبيل الحصر، ومن هنا فإن تهرب الممول بطرق احتيالية، غير التي ذكرت، لا يجيز للإدارة الضريبية إعادة فتح السنة المعنية مرة أخرى.

ونرى أن الحالات التي عددتها المادة (178) وان كانت ذكرت على سبيل الحصر إلا أنها تشمل كافة اوجه الاحتيال الضريبي ومن هنا فإن المشرع لم يغفل عن وسائل التهرب بوضعه النص بالشكل الذي كان وبالتالي يكون قد احتاط لكافة أشكال التهرب الضريبي دون إغفال أي منها.

---

(1) طعن رقم (1225)، لسنة 59 ق، جلسة 1996/1/4، مدونة حسن الفكهاني لأحكام محكمة النقض المصرية، ملحق رقم 16، مرجع سابق، ص 867.

(2) جاء في المادة (19) من قانون التجارة الأردني رقم (12) لسنة 1966 على انه: ((يجب على التاجر ان يحفظ الدفاتر بعد اختتامها مدة عشر سنوات)).

(3) السيد عبدالمولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، د ط، ص 339.

ويهدف المشرع المصري إلى منع التهرب الضريبي، من خلال إعادة النظر بـــربط الدخـــل مـــرة أخرى،في ضوء المعلومات المتوفرة، ويقال في شأن الإثبات بالنســـبة للتشريع المصري، ما قيل في التشريع الأردني حيث ذكرت المادة (152) شـــرط الثـــبوت لـــدى المصلحة بقولها: ((إذا ثبت لديها))، وعلى ذلك فان الإدارة الضـــريبة هـــي المدعـــي، وهي التي ترغب في زعزعة استقرار الأوضاع المالية للمموليـــن، وعليها إثبات أن علمها بالوسائل الإحتيالية، قبل اقل من خمس سنوات، مـــن تاريخ فتح ملف هذه السنة، وعليها كذلك إثبات أن التهرب الذي قام به الممول كـــان بـــأحد الطرق الإحتيالية، كإثبات قيام الممول بتقديم دفاتر مصطنعة عن حقيقة وضعه المالي، أو يقوم بإخفاء الدفاتر التي لديه، أو إتلافها، أو توزيع أرباح وهمية على شركاء وهميين، أو إخفاء مصدر دخل، أو أكثر، وعلى المصلحة إثبات توفر جـــريمة الاحتـــيال بركنـــيها، المعـــنوي من حيث العلم والإرادة، والمادي المتمثل بالحـــالات التـــي ذكرتها المادة (178)، وقضت محكمة النقض المصرية بخصوص ضرورة وجود أدلة بسوء نية الممول لإيقاع جزاءات نتيجة توفر نية الاحتيال بأنه: ((...... ويستوي ما إذا كان الممول يستند في قراره إلى الدفاتر، والسجلات، أم كان الممول لا يمسك أصلاً تلك الدفاتر، والسجلات، وجَعَل مناط توقيع هذا الجزاء توفر أدلة وبراهين تقطع بسوء نية الممول.))[1].

فـــإذا أثبتت المصلحة بصفتها مدعية، ما سبق ذكره انتقل عبء الإثبات إلى الممـــول، الذي له الحق بإثبات خلاف ذلك، كأن يثبت عدم توفر العلم لديه بالأمور التي تم إخفاؤها أو إن الوقائع التي تدعي المصلحة حدوثها، كانت أمامها حين الربط الأصـــلي، وهي من قامت بإهدارها، وعدم الاعتداد بها، كإهدار الدفاتر التي تدعي الإدارة إخفاؤها وهنا لا يحق للإدارة الضريبة إعادة فتح السنة المعنية من جديد مرة أخرى[2].

---

(1) طعـــن رقم (2013) سنة 60 ق، جلسة 1997/1/8، الموسوعة الفريدة في مبادئ النقض الجديدة من 1996٢1999، تقنين علي عوض حسن، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 226.

(2) السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 339.

كما أجاز المشرع المصري بالمواد (154و155) الحق للإدارة الضريبية في حـــال تقديم إقرار الثروة للممول، ووجود زيادة على هذه الثروة، دون مبرر، أعاده الـــربط على مصادر دخل الممول، وفق هذه الزيادة سواء كانت هذه الزيادة خلال حياته، أو بعد وفاته، وخلال خمس سنوات من تاريخ تقديم إقرار الثروة[1].

ووضع المشرع المصري عبء إثبات صحة هذه الزيادة على عاتق الممول، أو ورثـــته فـــي بـــيان المصادر التي تأتت منها هذه الزيادة، وانه حوسب عن هذه المصادر ضريبياً.

ونـــرى انـــه وان كان المشرع قد ألقى بعبء الإثبات على عاتق الممول، أو ورثـــته، فـــي بيان مصادر الزيادة، إلا أن الإثبات يبقى في إطار الإدارة الضريبية، أولاً، التي عليها إثبات وجود هذه الزيادة أصلا، واثبات أن المكلف لم يحاسب عليها ضـــريبياً، وأنهـــا تفـــوق مـــا سبق الربط عليه، لينتقل عبء الإثبات- وفقاً للنص المذكور- إلى عاتق الممول.

ولا يوجـــد فـــي القانون الأردني نص مشابه لهذا النص، ويعود ذلك إلى أن المشـــرع الأردنـــي أصـــلا، لم يفرض على المكلف تقديم إقرارا بثروته، كما فعل القانون الضريبي المصري.

وكذلك أجاز القانون الضريبي المصري للممول، الحق بالطلب من الإدارة الضريبية إعادة النظر بالربط الذي آجراه مأمور التقدير، وخلال خمس سنوات من تاريخ هذا الـــربط، وتعتـــبر هذه المدة مدة سقوط نص عليها المشرع، وتبدأ من التاريخ الذي أصبح فيه الربـــط نهائياً، وذلك في الحالات التي نصـــت عليها المادة (156).

ونـــرى انـــه لا مجـــال لأعمـــال نظـــرية الإثبات في ما تطرقت إليه المادة المذكورة، وهي أشبه بصلاحية الموظف المفوض بالتشريع الأردني بتصويب أخطاء قانونية، حيث أن ما ذكر في هذه المادة من حالات، لا تتعدى أن تكون جميعها خطأ فـــي تطبـــيق القانون، والقانون ليس بحاجة إلى إثبات، فالإثبات يجرى على الوقائع التي تكيف على حكم القانون.

---

(1) سيتم التطرق لهذا النوع من الإقرار عند تناولنا للإقرار كأحد وسائل الإثبات الضريبي.

الفصل الثاني

وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي

عملـت التشـريعات على اختلافها على جعل القضاء الوسيلة التي يلجأ إليها الأفراد لحماية أي حق من حقوقهم.

ولأهمـية الحقـوق المالية ولما للعبء الضريبي من همٍّ ثقيل على الأفراد، وترسـيخاً لحـق التقاضي فقد نص القانون الضريبي الأردني في المادة (34) على إنشاء محكمة خاصة في المنازعات الضريبية.

وتتمـيز مرحلة المنازعات القضائية الضريبية بأن المقدر في هذه المرحلة يعتـبر خصـماً حقيقـياً للمكلف، بصدد الدفاع عن قراره بحجم العبء الضريبي، بخـلاف مـرحلة التقدير الإداري الذي لا يكون فيها المقدر خصماً بالمعنى المفهوم لهـذه الكلمـة وإنمـا يكون مرجع إداري، أشبه ما يكون بالقاضي الذي يفصل في مصالح متعارضة.

والجدير بالذكر أن المشرع حين رأى إنشاء محكمة خاصة في هذا النوع من المـنازعات رأى أن لهذا النوع من المنازعات ما يميزها عن غيرها من المنازعات الأخرى من خصوصية فنية منحها لأجل ذلك صفة الاستعجال.

ونـرى أن الاستجابة لنص القانون في إنشاء هذه المحكمة استجابة شكلية لا تصل للهدف الذي رمى إليه المشرع، فماذا يعني إنشاء محكمة في مبنىً مستقل بينما القضـاة العـاملون بهـا هم قضاة غير متخصصين، ويمكن استبدالهم بين المحاكم المخـتلفة باخـتلاف تخصصاتها، وماذا يهم المكلف، أو الإدارة الضريبية أن يُنظر النزاع في مبنى مستقل، أو يُنظر في مبنى قصر العدل إذا كان القاضي الذي ينظر هـذا الدعـوى لا يخـتلف عن غيره، باختلاف خصوصية هذه المنازعات، وكان الأجـدى ليكون هناك استجابة حقيقية أن يعطى القضاة، والعاملون في هذه المحكمة الكـم المناسب من الدورات، والتدريب يجعلهم مؤهلين للنظر بهذه القضايا، لما لها من أهمية سواء من الناحية الفنية، أو في صفة الاستعجال.

بعـد أن استعرضنا في الفصل السابق وسائل الإثبات أمام الإدارة الضريبية، وصـلاحيات هـذه الإدارة في هذا الشأن، فأننا سنتناول وسائل الإثبات أمام القضاء

الضريبي بصفته الضمانة التي وضعها المشرع لحماية الأفراد من أي تعسف تلحقه بهــم الإدارة الضـــريبية –من خلال صلاحياتها– على حق من أهم حقوقهم، وهي الحقـــوق المالية ، وسنقوم خلال هذا الفصل باستعراض هذه الوسائل في المنازعات القضائية بشكل عام، وفي المنازعات الضريبية وتتمثل هذه الوسائل فيما يلي:–

1.3 المحررات الكتابية.

عُــرّف الدليل الكتابي بأنه: ما يستفاد من ورقة محررة لإثبات عمل قانوني، أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق، أو التزامات[1].

والمحـــررات الكتابية في المجال الضريبي من أهم البينات التي يعتد بها في الإثبات، وهي ما يستفاد منها مباشرة، ككشف التقدير الذاتي، أو من خلال وقائع، أو أعمـــال قانونـــية تؤيـــد مـــا بها للوصول لحجم الدخل الحقيقي للمكلف في سنة من الســـنوات، بما يمكن الإدارة الضريبية من ربط ما يستخلص من هذه الوثائق مع أي بينات أخرى، للوصول لعبء الضريبة الحقيقي، كالمحررات الصادرة عن الجهات الرسمية، أو الخاصة وتكون هذه المحررات إما من إصدار المكلف، أو من إصدار الإدارة الضريبية، أو من إصدار الجهات الأخرى– رسمية كانت أم الخاصة، وهذا من سنتناوله فيما يلي:–

1.1.3 المحررات الصادرة عن المكلف.

تعـــد المحـــررات الصــــادرة عن المكلف من أهم البينات، وأقواها حجية في إثـــبات العـــبء الضريبي، لكونها صادرة عن صاحب العلاقة، ومعبرة عن وضعه المالي بمعرفته بما دونه بها شخصياً، لكونه الأدرى بهذه المعرفة مما يؤكد صحة ما جـــاء فيها، سواء كانت هذه المحررات من إلزام المشرع الضريبي ككشف التقدير الذاتـــي– الذي يعد حجية قاطعة على المكلف لكونه إقراراً منه بما جاء فيه، ولكونه معـــد للغايات الضريبية– أو من إلزام أي قانون آخر، كالدفاتر الحسابية، التي الزم قانون التجارة التجار بالاحتفاظ بها.

أمـــا الدفاتر الحسابية فهي محررات كتابية فرض المشرع على بعض المهن الاحـــتفاظ بها، وتقديمها للإدارة الضريبية ليصبح لها حجية على المكلف من جهة،

(1) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 183.

وحجـية له أيضــاً من جهة أخرى، فهي حجية عليه من حيث حجم نشاطه المالي، ومــا يترتب على ذلك من أعباء ضريبية، وحجية له كونها تنقل عبء إثباتها خلاف مــا جــاء فيها إلى كاهل المقدر، وقد جعل لها المشرع حجية لا يجوز إهدارها إلا لأســباب واقعية تعزز هذا الإهدار، ولا ينصرف هذا الحكم إلى الحسابات المنظمة أصولياً فحسب، بل ينصرف إلى أي حسابات أخرى يحتفظ بها المكلف، شريطة إن يكون بها الوضوح بما يعبر بشكل كاف عن الوضع المالي الحقيقي للمكلف بما، لا يسمح للإدارة الضريبية إهدارها جزافاً.

وتتمــثل الدفاتــر المحاســبية التــي ألزم القانون بعض الفئات في ضرورة الاحتفاظ بها، وتقديمها إلى الإدارة الضريبية مع كشف التقدير الذاتي بما يلي[1]:

1- دفتر اليومية التي يقيد به جميع عمليات المكلف أولاً بأول.

2- دفتر الأستاذ.

3- دفتر الجرد الذي يقيد به أصول وخصوم المنشاة.

4- الميزانية العمومية للمنشاة.

5- حســاب المــتاجرة الذي يظهر به حجم المبيعات،ومردودات المبيعات، وحجــم المشــتريات، ومــردودات المشتريات، ومصاريف المشتريات، وبضاعة أول المدة، وبضاعة آخر المدة.

6- حســاب الأربــاح، والخسائر الذي يدون به نتيجة عمليات المنشأة، وهو خلاصه حساب المتاجرة ربحاً، أو خسارة.

ويجب على الفئات الملزمة بمسك حسابات أصولية بحكم القانون أن تعبر عن نشاطها المالي بهذه الحسابات، ليكون لها حجية يقع إثبات خلافها على عاتق الإدارة الضريبية.

أمــا الفئات غير الملزمة بمسك مثل هذه الحسابات فانه يمكن لها التعبير عن نشــاطها المالــي بأي حسابات متوفرة لديها، إذا كانت تعبر بشكل واضح عن حجم نشــاطها المالــي، ويقــع عليها تعزيز هذه المحررات، بما يؤكد صحتها ليقع على

---

(1) محمد عطا، مرجع سابق، ص 25، وأيضاً: وائل العكشه، مرجع سابق، ص 39.

الإدارة الضـــريبية، أما قبولها كأساس لتحديد العبء الضريبي، أو إثبات خلاف ما جاء بها.

ولا يخـــتلف الحكـــم بالتشريع الضريبي المصري في مدى حجية المحررات الصـــادرة عـــن المكلف في إثبات العبء الضريبي عما سبق، وقد فرض المشرع الضـــريبي المصـــري أيضـــاً علـــى الكثير من الممولين بمسك دفاتر حسابيه، وفقاً لأصـــول المحاســـبة، ليكون لها حجية في تقدير العبء الضريبي، والاعتداد بها ما دامت تبين، وتظهر حجم النشاط الحقيقي للممول، وعلى الإدارة الضريبية قبول هذه الدفاتر، وإلا فان عليها إثبات خلاف ما جاء فيها .

وفي هذا قضت محكمه النقض المصرية: ((إذا لم تأخذ المحكمة في نزاع بين تاجـــر، ومصلحة الضرائب في البينات الواردة في دفاتره محتجة بأنه لم يثبت فيها حجم مشترياته، فإنها لا تكون بذلك قد خالفت القانون....))[1].

2.1.3 المحررات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

تقوم الإدارة الضريبية بإصدار العديد من المحررات التي تنظم عملية فرض الضرائب على المكلفين، وتستند إليها في تكليف الأشخاص بالعبء الضريبي الملقى علـــيهم، ســـواء خلال قسائم المعلومات، أو محاضر التقدير التي ينظمها المقدر، أو المعاينة (الكشف الحسي)، وهو ما سنتناوله فيما يلي:-

أولاً: قسائم المعلومات.

تتمـــثل قســـائم المعلومـــات بمحرر تقوم الإدارة الضريبي من خلاله بتقنين المعلومـــات التـــي توفـــرت لديهـــا، بخصوص مصادر دخل المكلفين، وحجم هذه المصـــادر من كافة الجهات المختلفة، سواء كانت من القطاع العام، أو الخاص، أو ملفات المكلفين الآخرين أنفسهم.

وتتمثل حجية هذه القسائم بإثبات حجم، ومصدر الدخل بحسب حجية المصادر التـــي تســـتند إلـــيها هـــذه القسائم، فإذا كانت هذه القسائم تستند في معلوماتها إلى محررات رسمية فإنها تأخذ من حيث الحجية ما تأخذه المحررات الرسمية في ذلك،

---

(1) طعـــن رقـــم 115 ســـنه 17 ق جلســـة 1948/12/16 أشـــار إليه زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 427.

وإذا كانـــت تستند إلى محررات عرفية، أو إلى معلومات تم استخلاصها من ملفات المكلفين الآخرين، فأنها تأخذ في حجيتها ما تأخذه هذه المحررات.

وحيث أن قسائم المعلومات عبارة عن تفريغ للمعلومات التي تم تحصيلها من الجهـات المخـتلفة، فانـه يمكـن إثبات خلاف ما جاء فيها، من نفس هذه الجهات بمحـررات توازيهـا في القوة، فإذا كان مصدر هذه المعلومات من جهات رسمية مسـتندة لمحررات صادرة منها، فإنه يمكن إثبات خلاف ما فيها بمحررات رسمية من نفس الجهات المصدرة لأصل المعلومة، ولا يقبل بينة في هذا من جهات أخرى فـإذا كانـت المعلومـة تستند مثلاً إلى محرر صادر من دائرة الجمارك فانه يمكن إثبات خلاف ما فيه، بمحرر صادر من دائرة الجمارك نفسها، ليكون له من الحجية ما ينفي المحرر الأول.

وتباين موقف محكمة التمييز من حجية قسائم المعلومات حيث خالفت اجتهاد محكمـة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بمدى حجية قسيمة المعلومات واعتبرت أن اعـتماد المقدر بقراره على قسيمة المعلومات الواردة بملف المكلف موجب لرد هذا القرار، وقضت في هذا بقولها: ((فإننا نجد أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قـد وجـدت أن دخل المميز من مستشفى الزرقاء الوطني هو مبلغ (1204) دينار، وذلـك بـناء علـى الكتاب المبرز من المستشفى المذكور، وقد وجدت المحكمة أن اعتبار المميز ضده قد استند في اعتبار هذا المبلغ هو معالجة مرضى الشركات، كما وجـدت أن مبلغ (4700) دينار هو مبلغ معالجة مرضى القطاع الخاص على قسيمة المعلومـات المحفوظـة بـالملف، والتي حددت عدد المرضى في كل من مستشفى الزرقاء الوطني، ومستشفى ابن سينا، ومستشفى قصر شبيب، وقد توصلت المحكمة مـن ذلك أن المميز ضده قد بنى قراره من هذا الدخل على قسيمة المعلومات التي إعـتمدت فـي دخل المميز من مستشفى ابن سينا، ومستشفى قصر شبيب، وقررت بالنتيجة رد هذا الجانب من الدخل))[1].

---

(1) تمييز حقوق، رقم (2001/2424)، تاريخ 2002/3/5، حكم غير منشور، من سجلات الدائرة القانونية بدائرة ضريبة الدخل.

ثـــم عادت وخالفت اجتهاده السابق وأكدت أن لقسيمة المعلومات حجية في صـــحة مـــا ورد فـيها، يمكن للإدارة الضريبية الاعتداد بها، والتقدير على المكلف وتكليفه بالعبء الضريبي استناداً لها، وللمكلف الحق بإثبات خلاف ما جاء فيها حيث قضـــت: ((..... وحيث أجازت هذه المادة للوزير، أو المفوض من قبله أن يصدر قـــراراً بـــزيادة الضـــريبة في حال اعتماد حقيقة، أو واقعة لم تكن قد تبينت لمقدر الضريبة.... وحيث أن قسيمة المعلومات سالفة الإشارة تعتبر بينة مقبولة في إثبات مقدار مبيعات المميز عن سنة 1994، فأن من حق المميز إثبات عدم صحتها))[1].

ونـــرى أن اجـــتهاد محكمة التمييز الأخير واقع في محلة، ونخالف اجتهادها الســـابق ونـــرى أن لقســـيمة المعلومات الحجية التي يعتد بها لغايات تقدير العبء الضريبي، وان لهذه القسيمة بصفتها محرر أصدرته الإدارة الضريبية مستندة إلى ما يعزز ما فيه الحجية الكافية، وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات هذا الادعاء.

ثانياً: محاضر التقدير.

هـــي المحاضر التي يتم تنظيمها من قبل المقدر، خلال عملية التقدير بصدد القـــيام بتقدير العبء الضريبي، خلال مناقشته للمكلف بمصادر دخله المختلفة وبما هو مدون في كشف التقدير الذاتي.

وتتضـــمن محاضـــر الـــتقدير ما يقدمه المكلف من: إفادات، وإجابات على الاستفســـارات التي يثيرها المقدر خلال مناقشته ملف السنة المعنية، ويقوم المقدر بتدويـــن الأســـئلة التـــي يقـــوم بتوجيهها، وإجابات المكلف عليها بكل دقه، وبشكل تفصـــيلي، حيـــث تعتـــبر هـــذه الإجابات إقراراً من المكلف ذات حجية قاطعه في مواجهـــته، حيـــث ذهبت محكمه التمييز إلى اعتبار أن هذه المحاضر تعد محاضر قضائية، وان الإقرار بها يعد إقراراً قضائياً[2].

وعلى ذلك فإن لهذه المحاضر حجية قاطعه بصفتها محرر رسمي صادر عن جهـــة رســـميه بصـــدد القيام بأعمالها، ولا يجوز الرجوع عنه، أو الطعن فيه، إلا

---

(1) تمييز حقوق، رقم (2003/935)، تاريخ 2003/5/19، حكم غير منشور، من سجلات الدائرة القانونية بدائرة ضريبة الدخل.

(2) تمييز حقوق، رقم (81/605) تاريخ 1981/12/8، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 77.

بالـــتزوير، عمـــلاً بالمـــادة (50) من قانون البينات الأردني، خاصة أن مثل هذه المحاضـــر يـــتم إطلاع المكلف عليها بعد تدوينها، والتوقيع عليها من قبله، بصفتها إفادتـــه التي صدرت عنه في ما يتعلق بمصادر دخله، وحجم هذه المصادر متضمنة كافه المعلومات المتعلقة بهذا الشأن، ومتضمنة أيضاً كل النواحي الشكلية من حيث: اسم المديرية المعنية، واسم المقدر: واسم المكلف: والسنة المعنية: وتاريخ المحضر، وتوقيع كل من المكلف، والمقدر على محتوياته.

ويـــأخذ القـــانون المصـــري بالحكم ذاته بشأن محاضر التقدير، وما تتضمنه المحاضـــر التي ينظمها مأمور التقدير من حجية بصفتها محرر رسمي، ولا تختلف الغاية التي ينشدها القانون المصري عن غاية القانون الأردني من هذه المحاضر من حيـــث: هدفهـــا: وإجـــراءاتها، وكيفتها، وتكون حجه على صاحبها، ولا تقبل إثبات العكس ، ولا تقبل الطعن إلا بالتزوير[1].

ثالثاً: الكشوفات الحسيه.

تعـــد الكشوفات الحسيه من أهم وسائل الإثبات التي تعدها الإدارة الضريبية، وهـــي مـــن البيانات التي يستند إليها، سواء خلال مرحله التقدير الإداري، أو خلال مـــرحله النزاع القضائي في تقدير العبء الضريبي، حيث تعد من أهم البينات التي تقدمهـــا الأداة الضريبية لإثبات صحة قرارها في هذه المرحلة، بما يحتويه الكشف الحســـيّ من بيانات يدونها المقدر، خلال مشاهدته لموقع نشاط المكلف، ويأخذ هذا الكشـــف حجية قاطعه بصحة ما فيه، إذا ما كان بحضور المكلف ، وتوقيعه على ما دون فـــيه لـــيأخذ مـــا تأخذه المحاضر من حيث قوه الحجية وقد تطرقنا للكشوفات الحسية بتفصيل اكبر في الفصل السابق.

3.1.3 المحررات الصادرة عن الجهات الرسمية والجهات الخاصة.

تعتـــبر المحررات الصادرة عن الجهات الرسمية، والخاصة من البينات التي يـــتم الاستناد إليها في مجال إثبات العبء الضريبي، حيث أن عملية التقدير برمتها تعتمد على وثائق، ومدونات، سواء كانت لدى الجهات الرسمية، أو لدى المكلف أو لـــدى غـــيره من المكلفين، تؤكد فيها الإدارة الضريبية صحة قرارها المطعون فيه،

(1) انظر في هذا ص (103) وما يليها من هذه الرسالة.

وتقسم المحررات إلى محررات خاصة، ومحررات رسمية، وهو ما سنبحثه في الفرعين التاليين.

أولاً: المحررات الرسمية.

وهي المحررات التي تصدر عن جهات رسمية، سواء كانت الإدارة الضريبية، أو أي دائرة، أو مؤسسة أو وزارة، تتضمن معلومات تتعلق بنشاط المكلف، كمّاً، ونوعاً، وعرفت المحررات الرسمية: ((بأنها المحررات التي يثبت فيها موظف عام، أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه، أو تلقاه من ذوي الشأن، وذلك طبقاً للأوضاع القانونية، وفي حدود سلطته واختصاصه))[1].

وعرّفها قانون البينات الأردني بالمادة (6/1/أ) بأنها: ((الإسناد التي ينظمها الموظفون الذين من اختصاصهم تنظيمها، طبقاً للأوضاع القانونية، ويحكم بها دون ان يكلف مبرزها إثبات ما نص عليه فيها، ويعمل بها ما لم يثبت تزويرها)).

وتقسم المحررات الرسمية في مجال الإثبات الضريبي إلى محررات معدة لغايات الإثبات الضريبي ذات حجية قاطعة، ولا يجوز الطعن بها إلا بالتزوير، وسنتناولها تباعا ومحررات غير معدة لغايات الإثبات الضريبي، تتميز بسهولة إثبات خلاف ما جاء فيها[2].

(1)- محررات رسمية معدة لغايات الإثبات الضريبي.

وهي المحررات التي تكون من إعداد الإدارة الضريبية، ويشترط بتنظيم هذه المحررات- كما هو ظاهر من تعريف القانون لها- أن يقوم بتحريرها موظف مختص بخدمة عامة، وان يكون هذا الموظف مختص بتنظيم مثل هذا النوع من السندات، وان يراعي الأحوال القانونية في تحرير السند[3].

وعليه فأن المحررات التي يعتد بها في مجال الإثبات الضريبي تنظم من جهة مختصة، هي الإدارة الضريبية، وتحرر تحت إشرافها لتراعي فيها صحة هذه السندات، أو المحررات، من حيث حجيتها الضريبية، وتعبيرها

---

(1) المادة (390) من قانون الإثبات المصري، وأيضاً: احمد ابو الوفا، مرجع سابق، ص 149.

(2) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 426.

(3) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 61.

عما فيها للغاية التي أعدت من أجلها في هذا النوع من الإثبات، مما يجعلها مستوفية لكل الشروط القانونية التي تجعلها قرينة غير قابلة لإثبات العكس، ولا يقبل الطعن بها إلا بالتزوير، ومن أهم هذا المحررات، في مجال الإثبات الضريبي: محاضر التقدير، والكشوفات الحسية التي يحْضُرها المكلف، وتجري بوجوده، وإشرافه، ويصادق على صحتها بتوقيعه على هذه المحررات إضافة لتوقيع المقدر الذي قام بتنظيمها.

وإذا ما توفرت بهذا النوع من المحررات الشروط المذكورة، وكان مظهر السند يدل على رسميته، قامت قرينة قاطعة على صحة ما فيه، وعلى صدوره عمن يحمل توقيعهم، ولا يلزم من يحتج به إلى إقامة الدليل على صحته، ويعتبر حجية في ذاته دون حاجة لاقرار أطرافه، أو إلى بينة تؤيد ما فيه.

ويشترط أيضاً لسلامة هذا المحرر ألا يكون به أي عيب من العيوب المادية التي تؤثر على صحته: كالكشط، أو التعديل، أو الحشو، أو المحو، ليكون لهذه المحررات حجية قاطعة في إثبات العبء الضريبي[1].

(2)- محررات رسمية غير معدة لغايات الإثبات الضريبي.

وهي محررات صادرة عن جهات رسمية بصدد تعاملها مع المكلف، سواء بصدد تأمين احتياجاتها، أو لما هو موكل إليها من مهام يتوجب عليها القيام بها، كإحالة العطاءات على بعض المكلفين، أو لمصالح خاصة بالمكلف ذاته، كإصدار رخص، أو تصاريح المهن.

وحيث إن هذه المحررات صادرة عن جهات رسمية، وتأخذ حجية في مدلولها، وحيث إنها تبرز من خلال تعامل المكلف مع هذه الجهات، سواء بصفتها شخص ذو سلطة عامة، أو بصفتها شخص من أشخاص القانون الخاص، فانه ينطبق عليها التعريف السابق، إلا انه يمكن للمكلف إثبات خلاف ما جاء فيها بنفس الوسيلة، ومن الجهات ذاتها- ذات العلاقة- وبمحررات تضاهي هذه المحررات من حيث الحجية، والمضمون، كان يبرز

(1) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 67، وأيضاً: نبيل سعد، مرجع سابق، ص 119.

المكلــف محرر رسمي يثبت فيه ان قيمة العطاء الذي أحيل عليه من إحدى الجهــات الرســمية أقل مما هو بالمحرر الموجود لدى الإدارة الضريبية، أو يثبت ان رخصة مزاولة النشاط تهدف إلى مزاولة نشاط آخر، وهكذا لإثبات خلاف ما جاء به المقدر من بينات، بأخرى لها نفس الحجية، وبما يخالفها من مضمون.

ولا يقصد بإمكانية إثبات عكس هذه المحررات أنها تفقد صفة الرسمية، فهي مــن إعداد موظف عام مكلف بخدمة عامة، تثبت فيها ما تلقاه من ذوي الشأن طــبقاً للأوضـــاع القانونــية، بــل المقصود بإمكانية إثبات العكس؛ إن هذه المحـــررات لــم تعــد لغايـــات الإثبات الضريبي، بل أعدت لغايات أخرى استخلصـــت مــنها الإدارة الضريبية ما يفيد بحجم نشاط المكلف، مما يمكن للمكلف إحضار وثائق رسمية محررة من الجهة المصدرة ذاتها، يخالف ما جـــاء في المحرر الأول، وهنا نكون أمام دليل جديد مساوٍ للدليل الأول في الحجـــية، مما يوجب إهدار إحداها لتعارضهما بسبب وجود خطأ في الوقائع التي أفاد بها المحرر الأول، ويعود ذلك إلى ما ذكرناه في ان هذه المحررات لــم يــراعى فــيها الغايات الضريبية، وإنما روعي فيها الغايات التي تعني الجهات التي قامت بتنظيمها.

ثانياً: المحررات الخاصة.

عرفــت المادة (10) من قانون البينات الأردني الإسناد العادية بأنها: ((السند العـــادي: هـــو الـــذي يشتمل على توقيع من صدر عنه، أو على خاتمه أو بصمة إصبعه، وليست له صفة السند الرسمي)).

ومـــن المحررات الخاصة في مجال الإثبات الضريبي، المحررات الصادرة عن المكلف ذاته، سواء كانت لغايات هذا النوع من الإثبات: كالدفاتر، والمستندات، والســجلات المالــية، أو كانت لغايات توثيق معاملات المكلف المالية مع غيرة من المكلفين الآخرين، أو كانت من المكلفين الآخرين في صدد تعاملهم مع المكلف ذاته.

وتتبايـــن حجـــية هذه المستندات في مجال الإثبات الضريبي، حيث تقسم هذه المحررات إلى قسمين، الأول أقام القانون قرينة بمدى حجيته، لتصل هذه الحجية من

القـوة لتعفـي من يحتج بها من عبء الإثبات، وتلقي الإثبات على الطرف الآخر، والثانـي تبقى حجية المحررات فيه حجية بسيطة، تحتاج إلى ما يعزز ما فيها، وهي ما سنتناولها تباعاً.

(1)- وهـي محـررات منحها القانون حجية خاصة في الإثبات الضريبي، لكونها محـررات أُعدت لهذه الغاية، سواء من قبل المكلف ذاته، لتكون حجة له أو مـن خـلال إلـزام القانون للمكلف بتقديم مثل هذه المحررات، وتتمثل هذه المحـررات بالدفاتر الحسابية، والميزانيات المنظمة أصولياً لكونها تعبر عن واقـع المكلـف المالي، وأقام القانون قرينة بسيطة لهذه المستندات، والدفاتر بصحة ما فيها[1].

(2)- محررات خاصة لم تعد لغايات الإثبات الضريبي، وإنما أعدت بشكل أساسي لأغـراض أخـرى، كالدفاتـر التجارية غير منظمة أصولياً، ويقوم المقدر باسـتخلاص مـا يراه مناسباً منها لتقدير العبء الضريبي على المكلف، من حيـث مصـدر، وحجم النشاط المالي للمكلف إذا كانت تعبر عن هذا النشاط بشكل معقول، وبها الحد الأدنى لتعبر عما فيها، وتكون هذه المحررات حجة لصـاحبها، وعلـيه فـي نفس الوقت لكونها من إعداده باعتبارها دليلاً يمثل إقـراراً منه بما جاء فيها، على أنه لا يجوز تجزئة مثل هذه الدفاتر، وإهدار بعضها، والأخذ بالبعض الآخر، لكونها تكمل بعضها البعض، وعلى المقدر- فـي حـال الاعـتماد علـيها خلال ممارسته لصلاحية الإطلاع- الأخذ بها بمجملهـا، وهذا ما جاء بنص المادة (1/16) من قانون البينات الأردني التي تـنص: ((دفاتر التجار الإجبارية 1- تكون حجة على صاحبها، سواء كانت منظمة تنظيماً قانونياً، أم لم تكن، ولكن لا يجوز لمن يريد أن يستخلص منها دليلاً أن يجزّئ ما ورد فيها، ويستبعد ما كان مناقضاً لدعواه)).

ومـن هـذه المحـررات أيضاً ما يقدمه المكلفون الآخرون في ملفاتهم من محررات تفيد بمصاريف إنتاجية تمثل مصادر دخل للمكلفين، أو مشتريات، أو مبيعات المكلف لجهات القطاع الخاص.

---

(1) انظر في هذا ص (94) وما يليها من هذه الرسالة.

وتــبقى لهذه المحررات حجية بسيطة قابلة لإثبات العكس، وعلى من يدعي خلافهــا إثــبات ذلــك، بما يعزز صحة هذا الادعاء، ويمكن للمكلف إثبات خلاف ما جاء فيها، سواء بمحررات مشابهة لها تفيد خلاف ما جاء فيها من معلومــات، أو بواســطة شــهادة الشهود، أو بأي وسيلة من وسائل الإثبات الأخرى.

2.3 القرائن.

أن إثبات الوقائع القانونية لا يصل إلى درجة اليقين، فإثبات وجود هذه الوقائع يبقى حقيقة نسبية، ولذا فان الإثبات القانوني يبقى إثباتاً ترجيحياً لا أثباتاً يقينياً، حيث يكتفى بإثبات ما يرجح حدوث، أو انتفاء وجود الواقعة محل النزاع.

ولا ينصــب الإثبات دائماً إلى الواقعة محل النزاع مباشرة، فقد ينصرف إلى إثــبات وجــود واقعــة يعد حدوثها قرينة على حدوث الواقعة المراد إثباتها حدوثها أصــلاً، لان حدوث الأولى يقتضي حدوث الثانية، وهذا ما يسمى بالقرينة التي يلجأ إليها الخصوم لإثبات وقائع يؤكد إثبات حدوثها حدوث الواقعة المراد إثباتها بالأصل، والتي تكون محل النزاع[1].

وتقســم القرائــن إلــى قرائن قانونية، وقرائن قضائية، وهو ما سنبحثه في المطلبين الآتيين.

1.2.3 القرائن القانونية.

عُرّفت القرينة القانونية في قانون البينات الأردني: ((بأنها القرينة التي ينص علــيها القــانون، ويغــنى مــن تقــررت لمصلحته عن أي طريق آخر من طرق الإثبات))[2].

ويســتنبط المشرع من واقعة ثابتة دلالتها واقعة أخرى غير ثابتة الدلالة يراد إثــباتها، ويــنص على أن مجرد حدوث الواقعة الأولى يقتضي بالضرورة حدوث الواقعة الثانية[1].

---

(1) رمضان ابو السعود، مرجع سابق، ص 184.

(2) المادة (40) من قانون البينات الأردني، وأيضاً: المادة (99) من قانون الإثبات المصري وانظر أيضاً: سالم العضايلة، مرجع سابق، ص 91.

وتبدأ القرينة عادة في أروقة المحاكم، إلى أن يتبناها المشرع ليرفعها إلى مرتبة القرينة القانونية، ليلزم القاضي بالأخذ بها، وتكون حجية لمن تقررت لمصلحته، ويهدف المشرع من النص على هذه القرينة منع أي تلاعب، أو تحايل على القانون.

ويأخذ المشرع الضريبي بالنص على القرائن القانونية بهدف إيجاد بينة بحجم العبء الضريبي لمكلف ما، تؤدي إلى منع التحايل، أو التهرب الضريبي، وتكون هذه القرائن حجية على المكلف، أو الممول ملزمة للمقدر، وليس له الأخذ بغيرها.

وتبدأ القرائن القانونية في المجال الضريبي- شأنها شأن القرائن القانونية الأخرى- حيث يبدأ تطبيقها خلال قرارات التقدير المختلفة، حتى يصبح لها من الثبات، والاستقرار ما يدفع المشرع الضريبي إلى تبنيها، والنص عليها مباشرة ضمن نصوص القانون مباشرة، أو من خلال منح الإدارة الضريبية صلاحية إصدار تعليمات تقضي بوجود قرائن على إثبات العبء الضريبي، وأهم القرائن القانونية في المجال الضريبي، القرائن التي ينص عليها القانون الضريبي مباشرة، أو بما يمنحه المشرع من صلاحيات للإدارة الضريبية بإصدار تعليمات لإقامة مثل القرائن، وهو ما سنبحثه في الفرع الأول، ثم القرائن التي أقامها المشرع على صورية المعاملات بين الأصول، والفروع، وبين الشركاء، وهو ما سنبحثه في الفرع الثاني بشكل مستقل، لأهمية حجية هذه القرينة في إثبات العبء الضريبي.

أولاً: القرائن القانونية بنص القانون مباشرة أو بتعليمات الإدارة الضريبية.

(1)- القرائن القانونية بنص القانون مباشرة.

أقام المشرع الضريبي العديد من القرائن القانونية على مقدار حجم الدخل المتحقق لبعض الأنشطة، فقد أقام قرينة قاطعة على مقدار العبء الضريبي المفروض على الفروع العاملة في الخارج للشركات الأردنية، دون ربط أرباح هذه الفروع بأي خسارة، أو أرباح ممكن أن تحققها الشركة الأم في الأردن، معتمداً على حساباتها الختامية المصادق عليه بالخارج، دون الحاجة

---

(1) قال تعالى : {.... وشهد شاهد من أهلها إن كان قميصه قُد من قُبل فصدقت وهو من الكاذبين • وإن كان قميصه قُد من دُبر فكذبت وهو من الصادقين} صدق الله العظيم، سورة يوسف، الأيات (26+27).

لتدقيق هذه الحسابات، أو إثبات خلاف ما جاء فيها، حتى لو توفرت معلومات تفيد بتحقيق دخل أكثر مما هو معلن بهذه الحسابات، وبهذا نجد أن المشرع قد أعفى الإدارة الضريبية من عبء إثبات الدخل المتحقق لهذه الفروع في الخارج بهذه القرينة(1).

وقد جاء بنص المادة (3/ب/2) من القانون الضريبي الأردني: ((يخضع للضريبة (20%) من مجموع الدخل الصافي، بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبية الذي تحققه فروع الشركات الأردنية العاملة خارج المملكة، والمعلن في حساباتها الختامية المصادق عليها من مدقق الحسابات الخارجي..... ولا يجوز السماح بتنزيل أي مبلغ، أو جزء من هذا المبلغ لأي سبب من الأسباب)).

وقد تكون القرائن القانونية على مقدار الدخل القائم بنصوص قانونية أخرى، غير قانون ضريبة الدخل، فقد نصت المادة (1/46) من قانون نقابة المحامين على مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المحامي، بما لا يقل عن (25%) من قيمة الدعوى، وجاء بالنص المذكور: ((يتقاضى المحامي أتعابه وفق العقد المعقود بينة، وبين الموكل على أن لا يتجاوز بدل هذه الأتعاب (25%) من القيمة الحقيقية للمتنازع عليه، إلا في أحوال استثنائية، يعود أمر تقديرها إلى مجلس النقابة)).

ويشكل هذا النص قرينة على مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المحامي من إجمالي القضايا المسجلة باسمة في سجلات المحاكم، ولا تعد هذه القرينة الخاصة بأتعاب المحامين قرينة قاطعة، لكونها وردت بقانون ليس من مهامه تنظيم العلاقة الضريبية، وتحديد حجم العبء الضريبي، بل بهدف تنظيم مهنة المحاماة، ولهذا يجوز للمحامي إثبات خلاف ما جاء فيها، من حيث حجم

---

(1) نصت المادة (15) من قانون ضريبة الدخل قبل إلغائها بالقانون رقم (25) لسنة 2001 على ضريبة مقطوعة على شركات التامين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل (10%) من المجموع الكلي لأقساط التامين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب.

الدخـــل المتحقق له، سواء من خلال إبراز العقود التي يجريها المحامي مع الموكـل المبيـن فـيها قـيمة الأتعاب الحقيقية، حيث أن هناك الكثيرين من المحاميـن يتقاضون أتعاب سنوية مقطوعة من بعض الشركات، عن مجمل أتعـاب المحامـي بقضايا هذه الشركات، ويمكن إثبات خلاف ذلك من خلال الحصول على إقرار خطي من الموكل، بمقدار الأتعاب التي تقاضاها أو بأي وسيلة أخرى.

وأخـذ المشـرع المصـري بما أخذ به المشرع الأردني بإثبات حجم الدخل المتحقق لبعض المهن، بإقامة القرينة على هذا المقدار من خلال النص على ذلـك بالقانون صراحة، حيث أقام القانون الضريبي المصري قرينة قانونية على مقدار الدخل الخاضع عن تأجير الشقق المفروشة لغايات السكن، أو لأي غايـة تجاريـة مخصـوم منه (50%) مقابل جميع التكاليف المتعلقة بإنتاج الدخل، كالاستهلاكات، والضرائب، باستثناء ضريبة الدخل والخسائر[1].

وأيضـاً أقام القانون الضريبي المصري بواسطة قانون آخر قرينة على حجم إيـرادات الأراضـي الزراعية من خلال التقدير الذي يقوم به قانون ضريبة الأطـيان مـن تحديـد القـيمة الايجاريـة بعد خصم (20%) مقابل جميع التكاليف[2].

وكذلـك أقام القانون الضريبي المصري قرينة على حجم الإيرادات المتحققة من العقارات المؤجرة، على أساس القيمة الإيجارية المقدرة بقانون الضريبة على العقارات، مخصوماً منه (20%) من هذه القيمة مقابل جميع التكاليف[3].

وبهذا يكون المشرع المصري قد ألقى بعبء إثبات حجم الدخل المتحقق من هـذه المصادر، عن كاهل الإدارة الضريبية، بإحالة هذا العبء إلى القوانين الأخـرى، ومحاسـبة الممولين حسب تقديرات هذه القوانين، دون أن يرهق

(1) مادة (23) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضا: عبدالفتاح مراد، مرجع سابق، ص 34.
(2) مادة (1/82) من القانون الضريبي المصري.
(3) مادة (83) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: عبدالحميد المنشاوي، مرجع سابق، ص 727

كـــاهل مـــأموري التقدير بدراسة دخول هذه المصادر، وما حققته من إنتاج فعلـــي، واثــبات حجـــم هذا الإنتاج، ومصاريفه، وما يترتب عليه من عبء ضريبي.

(2)- القرائن بواسطة تعليمات الإدارة الضريبية.

يستند المشرع في إقرار هذا النوع من القرائن على قيام الإدارة الضريبية – استناداً لنص القانون– بدراسة لبعض أنواع من المهن يتم خلالها تحديد نسبة الدخـــل الصـــافي، أو نســـبة الدخل القائم من إجمالي المبيعات، دون الحاجة للبحث عن كيفية التوصل لمقدار هذا الدخل، وكيفية الوصول لتحديده.

ومنح المشرع الأردني بالمادة (22 /ب/2) في التعديل الأخير بقانون ضريبة الدخـــل رقـــم (25) لسنة 2001 المعمول به اعتباراً من سنة 2001 للإدارة الضـــريبية حـــق إصدار تعليمات تعد قرائن على مقدار الدخل الصافي، أو القـــائم المتحقق لبعض المهن من إجمالي إيراداتها، ونصت هذه المادة: ((في حال عدم الاحتفاظ بالدفاتـــر، والحسابات، والسجلات المشار إليها في البندين (1و2) مـــن الفقـــرة (أ) للمديـــر أن يصدر تعليمات تحدد فيها نسب الأرباح القائمـــة، أو الصـــافية للبضـــائع، أو الســـلع، أو الخدمات التي تتعامل بها القطاعـــات الـــتجارية، والصـــناعية، والخدمية، ويتم نشر هذه التعليمات في الجريدة الرسمية، وتعتبر هذه النسب قرينة قانونية))

وأصـــدرت الإدارة الضـــريبية استناداً للنص المذكور التعليمات رقم (22/ 2002) وجاء بالمادة الثالثة من هذه التعليمات: ((يعمل بنسب الأرباح القائمة، أو الصـــافية للبضـــائع، والســـلع...... وتعتبر هذه النسبة قرينة قانونية على تحققها)).

وحددت التعليمات الكثير من نسب الدخول الصافية لبعض المهن، ومثال ذلك حـــددت نســـبة الدخل الصافي لمهنة مصانع أغذية اللحوم بنسبة (13%) من إجمالـــي الإيـــرادات، ومصـــانع المبيدات الحشرية بنسبة (16%)، ومصنع ألمنيوم بنسبة (20%).

وبهذه القرائن تكون الإدارة الضريبية قد أزاحت عن كاهلها جزءاً كبيراً من عـــبء الإثبات، في كيفية الوصول للدخل الصافي لهذه الأنشطة، من خلال تحديد الربح الصافي بنسبة من الإيراد المتحقق، دون البحث في نسبة الربح الحقيقـــية وكيفـــية التوصل إليها وإثباتها ودون البحث في مقدار المصاريف الإنتاجية التي تكبدها المكلف في سبيل التوصل لهذا الدخل ودون البحث في مقدار الربح المتحقق فعلاً لهذا النشاط.

ولا تعـــد هـــذه القرائن قاطعة في إثبات حجم الدخل المتحقق للمكلفين، فهي قرائـــن بســـيطة، ولا تلزم القضاء، ويمكن للمكلف إثبات خلاف ما جاء بها، بـــأي وســـيلة مـــن وسائل الإثبات كالدفاتر، والسجلات، وسجلات المكلفين الآخرين، والشهادة، والخبرة.

وأخذ أيضاً المشرع المصري بما أخذ به المشرع الأردني بإقامة قرائن لتقدير حجـــم الدخـــول الخاضعة للقانون الضريبي، أو تحديد حجم الدخول الصافية لـــبعض المصـــادر، بواسطة تعليمات تصدرها الإدارة الضريبية بعد دراسة لبعض أنواع الأنشطة مع الجهات المعنية بها، كالنقابات، والغرف التجارية، وذلـــك بـــتحديد الأسس التي يتم محاسبة هذه الأنشطة بموجبها، ومثال ذلك التعلـــيمات التنفـــيذية لمحاســـبة نشاط البقالة التموينية، حيث حددت في هذه التعليمات نسبة الربح للكثير من المواد التموينية التي يحاسب التاجر ضريبياً على أساسها[1].

وأكـــدت الإدارة الضـــريبية علـــى ضرورة التقيّد بالتعليمات الخاصة بكيفية محاسبة أي نشاط يصدر بصدده أي تعليمات معينة، بضرورة محاسبته وفق هذه التعليمات، وليس وفق أي معيار آخر[2].

(1) تعليمات تنفيذية رقم (1) بند (131) لسنة 2001 ملحق للتعليمات رقم (16) لسنة 1997.

(2) تعليمات تنفيذية رقم (23) لسنة 1989 الصادرة بتاريخ 1989/7/22، انظر في ذلك محمد عطا، مرجع سابق، ص 136.

ونرى أنه لا يمكن إقامة القرينة في المجال الضريبي بشكل قاطع غير قابل لإثبات العكس، لأن في ذلك الكثير من الإجحاف، فلا يمكن تحديد حجم الأرباح الصافية لنشاط معين لكل العاملين بهذا النشاط، لتفاوت طبيعة الأشخاص الذين يقومون به من حيث حجم العمل، وقدرة التسويق، ومركز نشاط المكلف، وقوة رأس المال، فقد يرتضي مكلف بنسبة ربح معينة تقل عما يرتضيه غيره ممن يعملون في نفس النشاط، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار اختلاف موقع عن موقع آخر، إضافة إلى أن ما يتكبده مكلف ما من مصاريف في إحدى المدن البعيدة، تتفاوت عما يتكبده مكلف يتخذ من المدن الكبيرة مركزاً لنشاطه.

ثانياً: التصرفات الوهمية.

أقام القانون الضريبي الأردني قرائن على بعض معاملات التصرف التي يجريها أحد المكلفين بتفتيت مصدر الدخل ظاهرياً، بوسائل قانونية يهدف منها بالأساس إلى التهرب الضريبي، وليس التصرف بحد ذاته، وهنا أقام القانون قرينة قانونية على عدم الاعتداد بمثل هذه المعاملات، باعتبارها كأن لم تكن، مفوتاً الفرصة على مثل هذا النوع من التصرفات، وذكر القانون عدة حالات تعتبر فيها معاملة التصرف التي أجراها المكلف معاملة وهمية وهي:-

(1)-تعد أي معاملة يجريها المكلف لصالح أحد أولاده القُصَّر كأن لم تكن، ويعتبر الدخل المحقق للابن المتصرَف إليه دخلاً سنوياً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، وهذا ما نصت عليه المادة (15/ب) بقولها: ((إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها المكلف لصالح ولد من أولاده، لم يكمل السنة الثامنة عشر من عمره، عند بدء السنة التي يتحقق فيها الدخل، يعتبر هذا الدخل- لأغراض هذا القانون- دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف)).

ويقصد بهذا الحظر الذي فرضه القانون لتصرفات الوالد لأبنه القاصر، هو تجنب التهرب الضريبي، حيث يقتضي المنطق العملي أن مثل هذه القاصر لا يمكن أن يدير مالاً، أو عملاً تجارياً، دون والده الذي يكون له حق الوصاية عليه حتى لو آل إليه المال بطريقة أخرى فكيف إذا أنتقل إليه من والده،

وخاصـــة إذا كان والده هو الذي يدير هذا النشاط، ويشرف عليه، ويتصرف في إيراداته.

وبهـــذا يكون القانون قد أقام قرينة قانونية قاطعة غير قابلة لإثبات العكس، بأن الدخل المتحقق هو دخل للوالد من هذه المصادر، دون حاجة للقيام بهذا العبء من قبل المقدر، دون أن يبيح القانون للمتصرف الحق بإثبات عدم وهمية مثل هذا التصرف.

ويقصـــد بمعاملة التصرف التي أقام القانون قرينه على وهميتها، هو أن يكون المتصـــرِف هـــو الوالد، وهو المالك الأصلي لمصدر الدخل المتصرَف فيه، ولـــيس وكـــيلاً عن صاحبه، وأن يجري هذا التصرف لصالح أحد أبنائه، ولا يسري هذا النص على أي أموال تؤول للولد القاصر من غير الوالد، فإذا ما تم شراء عقار من المالك مباشرة إلى الابن فهنا ينشأ التصرف صحيحاً، ويحاسب عنه الابن، ولا يضم لمصادر دخل والده، وكذلك إذا ما آلت إلى الابن الملكية بواســـطة الإرث فيبقى هو الملتزم ضريبياً بما آل إليه من مصادر، وفي هذا قضـــت محكمـــة التمييز الأردنية: ((..... فإذا لم يثبت أن تسجيل العقار باسم أولاد المكلـــف ناجم عن تصرفه، وانما جرى تسجيل العقار المتأتي منه الدخل مباشـــرة مـــن الـــبائع إلى أسماء أولاده فلا يكون هذا التصرف صادراً عنه، وبالتالي فهو غير مكلف بالضريبة المتحققة على دخل أولاده من عقارهم))(1).

واعتبار مثل هذه التصرفات وهمية لغايات تطبيق قانون ضريبة الدخل لا يعني عدم صحة هذه التصرفات من الناحية القانونية، فإذا ما قام المكلف بالتصرف لأحـــد أولاده بـــيعاً، أو هـــبةً، فـــان هذا التصرف يبقى صحيحاً منتجاً لآثاره القانونـــية، ولا يمكـــن إبطالـــه، فالقانون لا يمنع من يرغب في تأمين صغاره القُصَّر من التنازل إليهم عن أي أموال عائدة إليه، وكل ما في الأمر أن قانون ضـــريبة الدخـــل أقام قرينة على أن العبء الضريبي يبقى بذمة المتصرف، ويعتبر من مصادر دخله، دون حاجة لإثبات نسبة مصدر الدخل إليه(2).

---

(1) تمييز حقوق، رقم (87/657)، تاريخ87/5/16، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص669.

(2) شوقي معبدي المستشار، مرجع سابق، (122).

وقد قضت محكمة التميز بهذا الاتجاه بقولها: ((1- أن المادة (21) من قانون ضـــريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 قد أجازت لمأمور التقدير أن يهمل أي معاملة ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص ســـواءً أكانت مصطنعة، أو وهمية، أو لم تنفذ بالواقع، وعرفت عبارة معاملة التصرف الواردة في هذه المادة لوقف موجودات، أوهبتها، أو التعاقد عليها، أو إجـــراء أي إنفاق، أو ترتيب بشأنها، أو انتقادها، 2- أن قانون ضريبة الدخل معني بالشخص المكلف بالدخل، ولو أن التصرف قد جرى من الناحية الشكلية صحيحاً، كتسجيل الأرض، أو الشراكة لدى المرجع المختص، وكل ما يترتب علـــى ممارسة مأمور التقدير هو تعينه المكلف بضريبة الدخل، ولا يؤدي هذا الإجراء إلى إبطال التصرفات بين ذوي العلاقة))(1).

ونـــرى أن إقامـــة القريـــنة مـــن قبل المشرع بشكل لا يقبل إثبات العكس في التصـــرفات بين الأصول، والفروع فيه الكثير من المغالاة، فالأحرى بالمشرع أن يجعـــل للمكلف. الحق بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، وعلى المقدر الأخذ بهذه الجدية، أو طرحها حسب ما يقتضيه الحال، وما يُقدم إليه من بينات تثبت ذلـــك مع تسبيب قراره، وكل هذا تحت رقابة القضاء الذي هو ضمانة الجميع لان مـــن حـــق الوالد أن يؤمن أولاده في حياته بالصورة التي يراها مناسبة، طالما لا يرمي المكلف من ذلك إلى التهرب الضريبي، وإذا كان القول إن هذه التصـــرفات لا تـــبطل مـــن الناحـــية القانونية، وانما لا يعتد بها من الناحية الضـــريبية فان هذا القول فيه نظر فإذا كان التصرف صحيحاً، ومنتجاً لإثارة، ولا يقصـــد بـــه الـــتهرب الضريبي، فالأجدى بالمشرع الاعتداد به، والعمل بمقتضاه، ويلقى على عاتق المكلف إثبات جدية هذا التصرف.

(2)-قـــيام المكلف بإجراء أي معاملة لأي مصدر من مصادر دخله بحيث يمكن له إبقـــاء الدخـــل المتحقق من هذا المصدر لصالحه، أو تحت تصرفه، وذلك من خـــلال عقـــد يمكّـــن للمكلـــف مـــن خلال شروط هذا العقد الرجوع عن هذا التصـــرف، والسيطرة على هذا المصدر، ويهدف المشرع إلى تفويت الفرصة

---

(1) تمييز حقوق، رقم (84/22) ت 1984/4/4، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 168.

على من يرغب بتفتيت مصادر دخله من خلال وضع أحد هذه المصادر باسم آخـــر من الناحية الشكلية، ويبقى له حق التصرف فيه، واسترداده من الناحية العملية، بأي وقت يشاء، وهذا ما نصت عليه المادة (15/ج) بقولها: ((إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها أجريت قبل نفاذ هذا القانون، أو بعده يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف)).

ونـــرى أن النص على وهمية مثل هذه التصرفات بشكل قاطع فيه أيضاً شيء مـــن المغالاة، فالأجدى بالمشرع أن يجعل للمكلف الحق بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، أو الغاية التي أجريت من اجلها، لان ظاهر النص يوحي أن مجرد إثـــبات إمكانـــية الرجوع عن التصرف يجعل للمقدر الحق بإهداره من الناحية الضريبية، حتى لو أن المكلف لا يرمي من وراء ذلك إلى التهرب الضريبي.

(3)-أي معاملـــة يجريها المكلف على أحد مصادر دخله يمكن له الرجوع عن هذه المعاملـــة بتضـــمينه نصـــاً يمكنه من الرجوع، أو يمكن له السيطرة بصورة مباشرة، أو غير مباشرة على الدخل المتأتي من هذا المصدر، وهذا ما نصت علـــيه المادة (15/د): ((تعتبر معاملة التصرف أنها معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضـــمنت نصـــاً يمكن تحويل الدخل، أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجـــرى معاملة التصرف، إذا أمكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل، أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة)).

ونـــرى أن هذا النص مشابه لنص الفقرة السابقة، ويقال فيه ما قيل فيها أيضاً من ضرورة إيجاد إمكانية لإثبات جدية مثل هذه التصرفات.

(4)-نصت المادة (15/د) بقولها: ((إذا أجرى شخص، أو أشخاص ممن لهم مصالح مشـــتركة فـــي مشـــروع، أو أكثر معاملات تجارية أو مالية بينهم، وبين تلك المشـــاريع، أو فـــيما بيـــن تلك المشاريع تختلف عما يجري عليه التعامل في السوق، وكان من شأن تلك المعاملات تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة لأي منهم، أو لأي من تلك المشاريع، تهمل تلك المعاملات، وتقدر الأرباح الحقيقية وفقاً لما يجري عليه التعامل العادي في السوق)).

وتُعنـــي هذه الفقرة بالمعاملات التي تجرى بين أشخاص لهم مصالح مشتركة فـــي مشروع، أو أكثر، أو شخص يملك مشروعاً، أو أكثر، بحيث يجري بين هـــذه المشـــاريع معاملات تجارية يهدف من خلالها إلى تخفيض الأرباح التي تـــتأتى لأحـــد هذه المشاريع كأن يكون أحد هذه المشاريع معفى من الخضوع للضـــريبة، فينســـب له مشتريات بأرباح بخسة مثلاً من مشروع آخر، ليظهر خـــلال هذه المعاملة الأرباح المتحققة من المبيعات للمشروع الخاضع بأقل مما هو عليه واقع الحال فعلاً، فهنا يمكن للمقدر إهمال مثل هذه المعاملات، وتقدير حجـــم، وكلفة المبيعات وفقاً لما يجرى عليه التعامل بالسوق، ويقع على المقدر عـــبء إثبات أن هذه التصرفات، أو المعاملات تختلف عما يجري عليه العمل بالســـوق لكونـــه المدعـــي بعـــدم صحتها، ويمكن له إثبات ذلك بكافة وسائل الإثبات، كاللجوء للعرف التجاري لإثبات حجم الأسعار المتداولة بين أصحاب هـــذه المهن لإثبات الفرق في المعاملة الوهمية، ويمكن له أيضاً إثبات ذلك من خـــلال إبـــراز حجـــم النفقات التي يجب أن تتوافق مع حجم المردود من هذه المشـــاريع مـــن خـــلال تدقيق قيود المكلف نفسه، وللمقدر حق تقدير الأرباح الحقيقـــية وفق ما يجرى عليه التعامل بالسوق وعليه تعليل قراره بهذا الشأن، ســـواءً من حيث وهمية المعاملات المهملة، أو من حيث حجم التعامل العادي في السوق بين أرباح أصحاب المهن المتشابهة.

ونرى أن العبء الملقى على المقدر فقط إثبات أن حجم التعاملات الجارية بين هـــذه المشـــاريع، أو بين من تربطهم مصالح مشتركة، هو ما يخالف الجاري عليه العمل بالسوق، وله حينها إهمال مثل هذه المعاملات، واعتبارها في عداد الوهمـــية، دون إعطاء الحق للمكلف إثبات جدية مثل هذه التصرفات فقد يكون ســـبب التصرف أن يكون أحد الأشخاص أمام بضاعة قد تتعرض للكساد، أو الـــتلف ممـــا يدفعه لبيعها بسعر بخس مفضلا ذلك على إتلافها في حال تلفها، ولهـــذا فان إقامة القرينة على وهمية مثل هذه التصرفات لكونها تخالف سعر الســـوق، فـــيه الكثير من التزيد من قبل المشرع، وكان الأجدى كما ذكرنا في

الفقـــرات الســـابقة منح المكلف الحق بإثبات جدية هذه التصرفات، وكل هذا تحت رقابة القضاء.

(5)-أقـــام القانون بالمادة (15/و) قرينه قابلة لإثبات العكس على وهمية أي معاملة تصـــرف يمكـــن أن يجريها المكلف على أحد مصادر دخله، تمكن المقدر من إهمـــال تلـــك المعاملـــة، وتقديـــر الضريبة على المتصرِف كان لم تكن تلك المعاملـــة، بخـــلاف القرائن غير القابلة لإثبات العكس التي أقامها على وهمية بعض التصرفات في الفقرات السابقة، حيث نصت الفقرة المذكورة: ((تهمل أي معاملـــة تصرف وهمية، أو مصطنعة، وتقدر الضريبة المستحقة على المكلف كأن لم تكن)).

ونرى أن هذه الفقرة أطلقت يد الإدارة الضريبية في تكييف أي معاملة يمكن أن يجـــريها المكلـــف، والادعاء بوهميتها، وإهمالها، وتقدير الضريبة كأن لم تكن مثل هذه المعاملة، وخاصة المعاملات التي لم تشملها النصوص السابقة.ونرى أن هذا الإطلاق من قبل المشرع فيه ما يبرره، حيث إن المعاملات التي يمكن أن يجـــرها المكلـــف بهـــدف الـــتهرب الضريبي لا تقع تحت حصر، ويجب إهدارهـــا،وعدم الاعـــتداد بهـــا، ومثال ذلك لجوء بعض الشركات إلى إيراد مصـــاريف وهمية كرواتب عمال غير موجودين على أرض الواقع، أو منح الشـــركاء رواتـــب مـــن الشركة لقاء إدارتهم لها رغم عدم قيامهم بأي أعمال إداريـــة فـــيها، وهذا ما أيدت فيه محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل، وقضت في القضية الاستئنافية رقم (86/155) تاريخ 1987/4/8: ((تعتـــبر الرواتب والمكافآت المدفوعة للشركاء العاملين في إدارة الشركة المستأنفة أنها معاملة وهمية القصد منها تفتيت الدخل دون مبرر))[1].

وحيـــث أن هـــذه الفقرة تركت للمقدر الحق بتقدير مثل هذه الوهمية، والأخذ بوجودها فأن على المقدر تسبيب قراره، واثبات وجود مثل هذه الوهمية، لأنه المدعـــى بهـــا، وعلـــيه إثبات ادعاءه، ويبقى قرار المقدر خاضعا للطعن، أو

---

(1) حكم غير منشور، أشار إليه عوني الرفاعي، النفقات بالمفهوم الضريبي، بحث مقدم لغايات التسجيل في نقابة الحامين في سجل المحامين الأساتذة، بحث غير منشور، دون تاريخ، ص 44.

الاستئناف حيث قضت محكمة التمييز بقولها: ((.... إن قرار مأمور التقدير في إهمال أية معاملة لاقتناعه بأنها معاملة مصطنعة، أو وهمية، يكون خاضعاً للطعن بطريق الاستئناف وفقاً للمادة (57) من نفس القانون))[1].

وعالج القانون الضريبي المصري المعاملات الوهمية بصورة مختلفة عما نص عليه القانون الضريبي الأردني، حيث أقام القانون المصري قرينة على وهمية بعض التصرفات التي يمكن أن يجريها الممول لأحد مصادر دخلة، واعتبار مثل هذا التصرف كأن لم يكن وتتمثل هذه الحالات بما يلي:-

(1)- أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية أي هبة في الأراضي، أو العقارات المبنية داخل كردون المدينة واعتبر أن الهبات التي تجري على هذه العقارات لغير الأصول، والفروع، لا يعتد بها لغايات العبء الضريبي، ويفرض عليها ضريبة بواقع (2.5%) من قيمة التصرف، وهذا ما جاء في المادة (22) التي تنص: ((استثناء من حكم المادة (90) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر (2.5%)، وبدون أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية، أو الأراضي داخل كردون المدينة، سواء انصب التصرف عليها بحالتها، أو بعد إقامة منشآت عليها......، وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول، أو الفروع....))

(2)-أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية أي عمل يقوم به شخص لصالح آخر يعمل لحسابه في الظاهر، ولحساب غيره من الباطن، في أي مصدر من مصادر الدخل الخاضعة للقانون الضريبي، بهدف التواطؤ، أو للحصول على مزايا، أو للتهرب الضريبي.

وأقام القانون قرينة على كيفية احتساب العبء الضريبي على الممول الظاهر من هذا المصدر في حال وجود مصادر دخل أخرى له، بفرض عبء ضريبي على المصدر التي يقوم به لصالح الشخص الآخر، حسب نسبة هذه الأرباح من هذا المصدر إلى نسبة الأرباح من المصادر الأخرى، فإذا كانت الأرباح التي حققها من هذا المصدر تصل إلى نسبة (25%) من صافي إيراداته من

---

(1) حكم محكمة التمييز رقم (82/155)، تاريخ 1982/2/18، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 93.

المصادر الأخرى، فإنه يفرض عليه ضـــــريبة بنفس النسبة أي (25%) من أرباحه من العمل الذي يجريه لحساب الشخص الآخر.

واعتـــبر القـــانون في حال قيام شخص بالتنازل عن منشأة، أو ترخيص منشأة لشخص تربطه به علاقة عمل، أو كان التنازل بين الأصول،والفروع القصر، أو بين الأزواج بان المتنازل ممول ظاهر، والمتنازل إليه ممول من الباطن.

وبجمـــيع الأحوال أجاز القانون إثبات جدية التصرف من ذوي العلاقة وهذا ما جـــاء بنص المادة (31): ((إذا ربطت الضريبة على شخص، وثبت انه يعمل لحســـاب شخص آخر بطريق الصورية، أو التواطؤ، للحصول على أية مزايا أو، للـــتهرب من آية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كان كلاهما الظاهـــر، والحقيقـــي مســـئولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح.

وفـــي تطبـــيق حكـــم هذه المادة إذا كان للممول الظاهر، إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (5) من هذا القانون، بالإضافة إلى الأرباح المشار إلـــيها في هذه المادة، تحدد الضريبة المستحقة على الأرباح بنسبة هذه الأرباح إلى صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه.

ويعتـــبر ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقي المتنازل عن المنشأة، أو المنقول إليه ترخيصها إذا كانت تجمعه بالمتنازل، أو صاحب الترخيص علاقة عمـــل، أو كان التنازل، أو نقل الترخيص بين الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج.

وفي جميع الأحوال يجوز لصاحب الشأن أن يثبت جدية التصرف)).

(3)-أقـــام القـــانون الضـــريبي المصـــري قرينة على وهمية الشركات التي تقوم الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج، واعتبار أن مثل هذه الشركات في حكـــم الممـــول الفرد، وان الدخل المتحقق منها ينصب في صالح الأصل، أو الزوج، أو رب الأسرة، وبالتالي فإن أي شراكة تقوم بين الأسرة الواحدة تعتبر فـــي عـــداد الصـــورية، ولا يعتد بها ضريبياً، إلا إذا اثبت الشركاء جدية هذه الشـــركة، وهذا ما جاء بنص المادة (35) التي تنص: ((يعتبر في حكم الممول

الفرد، الشركات القائمة، أو التي تقوم بين الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج، أو بيـــن بعضهم البعض، وتكون الأرباح التي تحققها الشركة خاصة بالأصـــل، أو الـــزوج بحسب الأحوال، وتدخل في إقراره ما لم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة، وذلك كله دون إخلال بحق الغير الشريك بالنسبة لحصته فـــي أرباح الشركة، وفي هذه الحالة تعتبر أموال الشركة، وأموال الأشخاص المكونين لها ضامنة للوفاء بالضرائب المستحقة)).

وفـــي هـــذا قضـــت محكمة النقض المصرية: ((..... قيام قرينة قانونية على صورية الشركات التي تقوم بين الأصل، وفرعه، أو بين الزوج، وزوجته، أو بيـــن بعضهم البعض القائمة فعلاً من تاريخ العمل بهذا القانون، وما ينشأ منها فـــي تـــاريخ لاحـــق . أثـــره . اعتبارها في حكم الممول الفرد عند معاملتها ضـــريبياً، ما لم يثبت صاحب الشأن جديتها، وان تسجيل عقدها، أو سبق ربط الضريبة عليه بهذه الصفة عن سنوات سابقة على العمل بالقانون المذكور عدم كفايته لإثبات الجدية))[1].

(4)-أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية التصرفات التي تجري على الإيرادات الخاضعة للقانون الضريبي، إذا جرت هذه التصرفات بين الأصول، والفـــروع القصـــر، أو بين الأزواج مثل من يبيع أحد أمواله المنقولة أو غير المنقولة لأحد فروعة، أو أصوله، أو زوجة بهدف تفتيت الدخل لغايات التهرب الضريبي، كالاستفادة من مزايا تطبيق الشرائح التصاعدية على الدخل وتعتبر هذه التصرفات وهمية، سواء كانت بمقابل أو على سبيل الهبة، على أن القانون أجـــاز إثبات جدية هذه التصرفات إذا كانت بمقابل فقط، وبمفهوم المخالفة فأن القـــانون أقـــام قريـــنة قطعية على وهمية مثل هذه التصرفات إذا كانت بدون مقابل.

---

(1) الطعن رقم (128)، سنة 59 ق، جلسة 1995/11/16، وأيضاً: نقض جلسة 1984/10/22، س 35، ص 1748، العـــدد الثانـــي، وأيضـــاً: الطعـــن رقم 449، سنة 58 ق، جلسة 1995/1/2، أشار إليها عبدالفتاح مراد، مرجع سابق، ص 303.

واعتبر القانون أن الإيرادات المتحققة من المصادر المتصرَف فيها خلال سنة التصرف إيرادات تضاف إلى دخل المتصرِف، إلا إذا آلت هذه المصادر التي تحقق منها الإيراد إلى الأبناء القصر، أو الأزواج، أو الأصل بواسطة الميراث وهــذا مــا جــاء بالمــادة (107) التي تنص: ((لا يحتج في مواجهة مصلحة الضــرائب فــيما يــتعلق بــربط الضريبة بالتصرفات التي تتم بين الأصول، والفــروع، أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة، والسنوات الخمســة التالــية لهــا، سواء أكانت تلك التصرفات بعوض، أو بغير عوض، وسواء انصبت على أموال ثابتة، أو منقولة.

وتضــاف إيــرادات ما تمتلكه الزوجة، والأولاد القصر من أي مصدر غير المــيراث، أو الوصــية إلــي إيرادات الزوج، أو الأصل خلال سنة التملك، والســنوات الخمســة التالــية لها، وتعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المســتحقة نتيجة لإضافة إيراداتها، فإذا كان التصرف بعوض، أو كانت ملكية الــزوجة، أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج، أو الأصل، جاز لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على ذلك)).

وممــا ســبق فإنــنا نجــد أن القانون الضريبي الأردني، والقانون الضريبي المصــري تتبايــن نظرتهما للتصرفات الوهمية في عدة أوجه، وان كانا يتفقان في الهــدف مــنها، وهــو محاربة التهرب الضريبي، وتفتيت مصادر الدخل المتحقق للأشخاص، وتتمثل أوجه التباين فيما يلي:-

(1)-إذا استثنينا الفقرة الأخيرة (و) من المادة (15) من القانون الضريبي الأردني، فــان جمــيع الحالات التي نصت عليها هذه المادة أقام بها هذا القانون قرينة قطعــية علــى وهمية هذه التصرفات غير قابلة لإثبات العكس، بينما نجد أن القــانون الضريبي المصري، وفي جميع التصرفات التي ذكرناها آنفاً، والتي أقــام بهــا قرينة على وهميتها فانه أقامها كقرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، ونص صراحة على حق الممول بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، وهذا يسجل للقانون الضريبي المصري، وحبذا لو أخذ بهذا القانون الضريبي الأردني.

(2)-تحدث القانون الضريبي الأردني عن وهمية المعاملات التي تجري بين الأب لصالح الابن القاصر، ولم يتطرق إلى وهمية المعاملات التي تجري بين الأزواج، في حين أن القانون الضريبي المصري تحدث عن كافة وهمية المعاملات التي تجري بين الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج في جميع الحالات التي ذكرتها المواد (22، 31،35،107) من هذا القانون وترك المشرع الأردني للمقدر البحث عن وهمية مثل هذه المعاملات وإثباتها.

(3)- لم يتطرق المشرع الأردني إلى وهمية عقد الشراكة التي تقوم بين أفراد الأسرة من الأصول، والفروع، والأزواج، واعتبر أن مثل هذه الشراكة صحيحة من الناحية الضريبية، بخلاف المشرع المصري الذي جعل مثل هذه الشركة وهمية، ولا يعتد بها ضريبياً، ويحاسب رب الأسرة، أو الأصل، أو الزوج بحسب مقتضى الحال كممول فرد عن الدخل المتحقق من هذه الشركة ونرى صحة ما ذهب إليه المشرع الأردني في هذا الشأن بالاعتداد بصحة التصرفات القانونية وعلى المقدر إثبات وجود هذه الصورية إن وجدت.

(4)-لم يتطرق المشرع المصري بخلاف المشرع الأردني إلى وهمية المعاملات التي يمكن أن يجريها أشخاص ممن تربطهم علاقات تجارية مشتركة، أو مشاريع مشتركة، أو التصرفات التي تكون بين منشآت مختلفة تعود ملكيتها لجهة واحدة، إذا كانت هذه التصرفات، أو المعاملات مما يختلف عليه واقع العمل بالسوق التجاري.

(5)-ذكرت المواد (22،107،35،31) الحالات التي تعتبر التصرفات بها في عداد الوهمية على سبيل الحصر، ولم يورد المشرع المصري أي نص يطلق يد الإدارة الضريبية في تقدير وهمية بعض التصرفات، بخلاف المشرع الأردني الذي جعل الحق للمقدر بالمادة (15/و) في تقدير وهمية بعض التصرفات التي يجريها المكلف، وعدم الاعتداد بها ضريبياً، وإهمالها، وعليه إثبات وجود مثل هذه الوهمية، وهذا يسجل للقانون الضريبي الأردني.

3.3 الإقرار.

عرفـت المـادة (44) مـن قانون البينات الإقرار بأنة: ((الإقرار هو إخبار الإنسان عن نفسه)).

وعرف الفقه[1] الإقرار بأنه: ((اعتراف الخصم بواقعة مدعي بها عليه لآخر بقصـد اعتبار هذا الأمر ثابت بذمته، وإعفاء الآخر من إثباته، سواء كان الأمر حقاً مبيناً، أو واقعة قانونية يترتب عليها نشوء الحق، أو انقضائه، أو انتقاله)).

ويترتـب على الإقرار إنهاء النزاع بصحة الواقعة المُقَر بها بين الخصوم ، ويعتبر بمثابة الدليل القاطع على صحة هذه الواقعة، دون حاجة من الخصم إلى أي دلـيل علـيها، والأصـل في الإقرار انه يصلح لكل الوقائع القانونية بكافة أشكالها، وقـيمها لكونهـا وقائع مسلم بها غير منكرة، غير انه يستثنى من ذلك الوقائع التي اشترط المشرع بها شكلية خاصة لإثبات وقوعها: كالعقود الشكلية على العقارات، أو المركبات التي لا يصح التصرف بها إلا بالتسجيل[2].

وسنبحث خصائص، وشروط الإقرار بوجه عام، ثم إقرار المكلف في كشف التقدير الذاتي ومحاضر التقدير فيما يلي:-

1.3.3 خصائص وشروط الإقرار.

ويتميز الإقرار بعدة خصائص تتمثل بما يلي:-

أولاً: يعد الإقرار عملاً من أعمال التصرف فهو عمل قانوني يتمثل باتجاه الإرادة لأحداث أثر قانوني بذمة المقر، ولهذا يجب أن تكون إرادة المقر إرادة حرة، وتتمـتع بالأهلية القانونية لهذه التصرفات، وان تكون تتمتع بسلامة الرضا، وخالـية مـن أي عيب من عيوب الإرادة[3]، وهذا ما أكدته المادة (47) من قـانون البينات الأردني التي تنص: ((يشترط في المقر أن يكون عاقلاً بالغا غير محجور عليه)).

---

(1) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 669.

(2) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 220.

(3) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 484، وأيضاً: مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 687.

2.2.3 القرائن القضائية.

أخــذت القرائن القضائية هذه التسمية نسبة إلى القاضي الذي يقوم باستنباطها من ظروف، وملابسات الدعوى، وهي قرائن بسيطة قابلة لإثبات العكس[1].

وعّــرفها قــانون البينات الأردني في المادة (1/43) بأنها: ((القرائن التي لم ينص عليها القانون، ويستخلصها القاضي من ظروف الدعوى، ويقتنع بأن لها دلالة معينة، ويترك لتقدير القاضي استنباط هذه الدلائل)).

وعرفــتها محكمـــة التميــيز بأنها: ((.... القرينة هي استنتاج واقعة مطلوب إثباتها عن واقعة أخرى قام عليه الدليل))[2].

وحيث أن للمحكمة استخدام أي وسيلة قانونية تمكنها من الوصول للحقيقة فإن لهـــا أن تســـتخلص من وقائع ثابتة في الدعوى حدوث وقائع يقتضي حدوثها مجرد حدوث الوقائع الثابتة.

وحيث أن هذا الاستنباط مبني على الاجتهاد فلا بد من توفر شروط تتمثل في اســـتنباط هـــذه القرائن، واهم هذه الشروط: أن تكون القرينة التي استنبطها القاضي كافـــية لاقتـــناعه من حيث الدقة، والوضوح، وان لا تحتمل التأويل، أو الشك، وإذا اعتمد القاضي على عدة قرائن فيجب أن تكون متناسقة يكمل بعضها بعض، وتؤدي للنتيجة ذاتها[3].

ويأخذ القضاء الضريبي بالاعتماد على استنباط القرائن القانونية لإثبات وقائع غـــير مثبـــتة بواسطة وقائع ثابتة الدلالة، فيمكن إثبات مزاولة مكلف لنشاط تجاري معيـــن إذا تبين في مشترياته ما يستلزم لهذا النشاط، وكذلك تعتبر مصاريف المكلف الإنتاجية قرينة على حجم رواج تجارته إذا كانت هذه المصاريف متغيرة غير ثابتة تتناسب طردياً بمزاولة هذا النشاط.

(1) احمد نشأت، ج 1، مرجع سابق، ص 198.

(2) تميـــيز حقـــوق، رقم (92/143) تاريخ 1992/7/8، مجلة نقابة المحامين، السنة 41، الأعـــــداد (1،2،3)، كانون ثاني، شباط، آذار 1993، ص 384.

(3) رضا مزغني، مرجع سابق، ص 448.

وقضت محكمة النقض المصرية بهذا: ((..... يشترط في الإقرار ما يشترط في الأعمال القانونية من وجود الإرادة، وان يدرك المقر غرض إقراره....))[1].

ثانياً: يجب أن يتوفر في الإقرار القصد من إحداث هذا الأثر القانوني بصيغة تفيد قصد الاعتراف بالحق المقر به، وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((..... يشترط في الإقرار أن يكون صادراً عن المقر، عن قصد الاعتراف بالحق المدعى به في صيغة تفيد ثبوت الحق المقر به على سبيل الجزم، واليقين، وان يكون تعبير المقر عن إرادة جدية، فلا يعد من قبيل الإقرار عبارات لم يقصد من ذكرها أن يتخذها من وجهت إليه دليلاً لصالحه))[2].

ثالثاً: يجب أن يكون الإقرار واضحاً معبراً لا يقبل التأويل، ولا يشترط فيه لفظ معين، وإذا كان الأصل أن يكون الإقرار صريحاً معبراً عن إرادة المقر من التزام بذمته ليعتد به، فانه يمكن أن يكون الإقرار ضمني إذا توفر الدليل على وجودة، ولا يقصد بذلك الدليل الذي يجزم بهذا الإقرار، وإلا فما الحاجة للإقرار أصلاً، وإنما الدليل الذي تستخلصه المحكمة من أوراق الدعوى للجزم بوجود إقرار ضمني لواقعة معينة من خلال أي دليل يثبت وجود واقعة أخرى، ومثال ذلك الإقرار الضمني بصحة التوقيع على السند يتضمن عدم إنكار السند ذاته[3] وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية بقولها: ((استخلاص الإقرار بالحق ضمناً من الأوراق، والأعمال الصادرة من الخصم ونفي ذلك هو من شؤون محكمة الموضوع بشرط أن تبين كيف

---

(1) طعن رقم (173)، سنة 57 ق، جلسة 1992/4/9، حكم أشار إليه طلعت دويدار، مرجع سابق، ص 400.

(2) طعن رقم 26، سنة 53 ق، جلسة 1989/6/22، مدونة حسن الفكهاني لأحكام محكمة النقض، مرجع سابق، ملحق رقم 16، ص 116.

(3) طلعت دويدار، مرجع سابق، ص 398.

أفادت من هذه الأوراق، والأعمال معنى ما استخلصته وان يكون هذه البيان سائغاً))[1].

وقد يكون الإقرار مكتوباً، كإصدار مذكرة من الخصم تفيد بصحة واقعة معينه، أو شفهياً من خلال المقر مباشرة[2].

رابعاً: الإقرار عمل إخباري بوجود حق قديم قبل تاريخ الإقرار، وليس عمل إنشائي فهو تصرف كاشف، وليس منشئ، ولذا فان الإقرار الكتابي الذي يؤكد وجود حق بذمة المقر يختلف عن الكتابة المنشئة لتصرف قانوني، فهذه الكتابة تعد دليلاً كتابياً تخضع لقواعد الإثبات الخاصة بالدليل الكتابي، لأن القصد منها إثبات ما انعقد عليه إرادة المتعاقدين، وليس إقراراً كتابياً لتصرف سابق لهذه الكتابة[3].

ويترتب على كون الإقرار عمل إخباري انه لا يجوز تعليقة على شرط، أو إضافته إلى أجل، ولا يجوز للمقر تكذيب الإقرار[4].

خامساً:الإقرار عمل قانوني من جانب واحد يتم بإرادة المقر، ولا يحتاج لقبول المقر له، وان كان يرتد برده، ولهذا ينتج أثرة مباشرة دون حاجة إلى أي عمل من جانب المقر له، فهو تصرف قائم بذاته منتج لآثاره[5].

سادسا:يعتبر الإقرار حجة قاصرة على المقر فلا يقيد به إلا نفسه، ويقيد فيه خلفه، ودائنيه في الحدود التي يكونون فيها خلفاً له، ولا يتعدى الإقرار إلى الشركاء الآخرين، أو المتضامنين فلا يعتبر عقد الشراكة، أو عقد التضامن تفويضاً للمقر بإصدار الإقرار[6].

---

(1) طعن رقم 48، سنة37 ق، جلسة 1971/11/16، س 22، عدد 3، ص 895، سعيد شعلة، قضاء النقض بالإثبات، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، د ط، ص 411.

(2) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 223.

(3) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 220.

(4) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 500.

(5) المادة (1/49) من قانون البينات الأردني.

(6) المادة (50) من قانون البينات الأردني.

ويقسم الإقرار إلى إقرار قضائي ، وإقرار غير قضائي أما الإقرار غير القضائي فهو الإقرار الذي يقع في غير مجلس الحكم، أو في مجلس الحكم في غير الدعوى التي تنظر الواقعة محل الإثبات، أما الإقرار القضائي فهو الإقرار الذي عرفته المادة (45) من قانون البينات الأردني بأنه: ((اعتراف الخصم أو من ينوب عنه إذا كان مأذوناً له بالإقرار، بواقعة ادعى عليه وذلك أمام القضاء إثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة)).

ويختلف الإقرار القضائي عن الإقرار غير القضائي من حيث قوة الإثبات، فليس للقاضي سلطة تقديرية في الإقرار القضائي، ويعد حجة ملزمة له، وللخصوم، بينما يعد الإقرار غير القضائي واقعة يعود أمر تقدير حجيتها للقاضي، لان ركن القصد في الإقرار القضائي متوفر في إرادة المقر بهدف إحداث الأثر القانوني للإقرار، خلال النظر بالدعوى، بخلاف الإقرار غير القضائي الذي لا تتجه فيه الإرادة لإحداث هذه الأثر- هذا من ناحية- ومن ناحية أخرى يختلف الإقرار القضائي عن الإقرار غير القضائي في أن الأول لا يحتاج إلى بينة لإثباته، أما الأخير فيعد واقعة تحتاج إلى إثبات حدوثها وفق القواعد العامة في الإثبات، فلا يجوز مثلاً إثبات الإقرار غير القضائي في الالتزامات التعاقدية التي تزيد عن مائة دينار بواسطة الشهادة[1].

ولكي يعد الإقرار ذو حجية كاملة ثابتة الدلالة لا يقبل الرجوع عنة فلا بد أن يتمتع بعدة شروط ذكرتها المادة (46) من قانون البينات الأردني والمادة (103) من قانون الإثبات المصري وتتمثل هذه الشروط بما يلي:-

أولاً: أن يصدر الإقرار من الخصم شخصياً بالدعوى، أو من هو موكل منه صراحة بإصدار الإقرار ويجب أن يكون التصرف معبراً بشكل إيجابي عن الإقرار، فلا يعد السكوت إقراراً، فلا ينسب لساكت قول، ورغم ذلك واستثناءً

(1) سليمان مرقس، مرجع سابق، ص 563، 564، وأيضاً: مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 235 وأيضاً: عباس العبودي، مرجع سابق، ص 203، 204.

يمكـــن أن يعـــد الـــنكول عن اليمين دون ردها إقراراً ضمنياً بصحة ادعاء الخصم[1].

ثانياً: أن ينصب الإقرار على واقعة مدعى بها، سواء واقعة مادية، أم قانونية، وان تكـــون هـــذه الواقعـــة محلاً للإثبات، وعليه كل واقعة تصلح أن تكون محلاً للإثــبات تصـــلح أن تكون محلاً للإقرار، وعليه لا يعد إقراراً إذا ورد على قاعدة قانونية، وكذلك لا يعد إقراراً قيام الخصم بتكييف الدعوى، فإذا ما اقر خصـــم بوجود هبة فان الإقرار ينصب على وجود التصرف، أما تكييف هذا التصرف إذا كان هبة أو غير ذلك فانه يعود لمحكمة الموضوع[2].

ثالثاً: يجـــب أن يكـــون الإقـــرار أمام المحكمة التي تنظر بالواقعة محل الإثبات، وخـــلال النظر بالدعوى، وعليه لا يعد إقراراً قضائياً، الإقرار الذي يتم أمام محكمة تنظر نزاعاً آخر، أو أمام جهة حكومية[3].

ورغـــم ذلـــك فـــان الإقرار أمام مأمور التقدير يعد إقراراً قضائياً، وهذه ما استقرت عليه الأحكام المتعاقبة لمحكمة التمييز الأردنية كما أسلفنا.

رابعاً: يجـــب أن لا يكـــذب الإقرار واقع الحال، كأن يقر شخصاً ببنوة شخص آخر يقاربـــه أو يكـــبره في السن أو تقر زوجة بواقع الزوجية رغم وجود محرر رسمي يفيد بطلاقها[4].

2.3.3 إقرار المكلف في كشف التقدير الذاتي ومحاضر التقدير.

ويعـــتد بالإقرار الذي يجري أمام القضاء الضريبي كأي إقرار قضائي آخر، أما الإقرار الضريبي الذي يعتد به كإقرار قضائي في المجال الضريبي-رغم أنه لا يـــتم أمـــام القضـــاء- فهو الإقرار الذي يكون خلال مرحلة التقدير الأولى، ويتمثل الإقرار في هذه المرحلة بكشوف التقدير السنوية، وهي الإقرارات الكتابية التي الزم المشـــرع المكلفيـــن بتقديمها-كما مر معنا- وهو ما سنبحثه أولاً، أو في محاضر

---

(1) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 671.

(2) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 194.

(3) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 673.

(4) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 195.

الـــتقدير من خلال ما يدلي به المكلف من اعترافات بوقائع تتعلق بمصادر دخله، وحجم هذه المصادر وهو ما سنبحثه ثانياً.

أولاً: إقرار المكلف في كشوفات التقدير السنوية.

يعـــد إقـــرار المكلف بكشف التقدير الذاتي من أهم البينات التي يعتمد عليها المقدر في تعزيز، وتأييد موقفه أمام القضاء الضريبي، حيث يتميز هذا الكشف بكافة خصائص الإقرار، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هـــذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته تجاه الخزينة، كما أنه يتمـــيز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل، ويكون معبرا عما فيه كإقرار مكتوب، وهو أيضـــاً إقـــرار إخباري- وليس إنشائي- بوجود حق قديم سابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزام بنص القانون، ولا يحـــتاج لقبول الإدارة الضريبية، وإنما يرتد هذا الإقرار بردها، وهذا ما جاء بنص المـــادة (29/ب) من القانون الضريبي الأردني التي اعتبرت أن عدم إرسال مذكرة حضور تفيد بعدم قبول الكشف خلال سنة، يعتبر قبولاً لما جاء فيه.

كما أن هذا الإقرار حجة قاصرة على المقر، ولا يتعداه إلى الآخرين، فحجة إقرار مكلف بشراء بضاعة بقيمة مائة ألف دينار من تاجر آخر تكون قاصرة عليه، ولا يـــتعداه للمكلف الآخر، كما أن إقرار أحد الشركاء بعبء ضريبي معين لا يمتد إلى بقية الشركاء.

ويكون الإقرار خلال كشف التقدير الذاتي خلال ما يقدمه من معلومات حول مصـــادر دخل، وحجم هذه المصادر، وما تحقق منها، وحجم المصاريف الإنتاجية، والدخـــل الصافي، ومن ثم حجم العبء الضريبي حجة قاطعة على المكلف لا تقبل إثـــبات العكـــس إلا لخطـــأ في الوقائع، كأن يقر المكلف بنسبة ربح بواقع (5 %) ويخطـــئ فـــي احتســـاب الدخـــل الصافي عملاً بهذه النسبة، أو يخطئ المكلف في احتســـاب العـــبء الضريبي من خلال الخطأ في احتساب حجم الإعفاءات العائلية، وعلـــى هـــذا يعـــد ما اقر فيه المكلف التزاماً بذمته تجاه الخزينة، وقضت في ذلك محكمة التمييز الأردنية: ((أن حكم الإقرار الوارد في كشف التقدير الذاتي هو كأي

إقــرار صادر، فهو ملزم للمقر وفق القواعد، والأسس المبينة في الباب السابع من قانون البينات....))[1].

ومــا يعد مثار للتساؤل مدى حجية الإقرار الضريبي للوصي، أو الولي عن أموال، أو تصرفات قام بإدارتها نيابة عن القاصر؟.

فــإذا كانــت المادة (47) من قانون البينات الأردني تنص صراحة على عدم صحة إقرار الوصي، أو الولي، أو القيم عن الصغير، أو المجنون، أو السفيه، أو المعتوه.

وإذا كــان كشف التقدير الذاتي إقراراً ملزماً للمقر، وكان القانون الضريبي الأردنــي في المادة (36/ج) قد الزم الوصي، أو الولي، أو حارس، أو قيم، أو متول أي أمــوال دفع الضريبة المستحقة على الدخل، وفي مواعيدها المقررة وفقاً لأحكام القانون فهل يعتبر قيام الوصي بتقديم كشف التقدير الذاتي، وما يورده من معلومات إقراراً عن القاصر.

وإذا كانــت الإجابة أن القانون الضريبي قانون خاص يقيد قانون البينات فان المــادة (36/ج) سالفة الذكر لم تتحدث عن صلاحية الوصي، أو القيم بتقديم كشف الــتقدير الذاتــي، أو أي إجراءات ضريبية أخرى، وإنما تحدثت صراحة عن دفع الضريبة المستحقة، وفي مواعيدها المقررة فقط، فهل الإلزام بدفع الضريبة يتضمن تفويضــاً ضمنياً من المشرع للوصي، أو الولي، بالقيام بكافة الإجراءات الضريبية التــي تسـبق الدفــع؟ وكــيف للوصـــي، أو القيم أن يقوم بدفع الضريبة دون هذه الإجراءات من تقديم كشف التقدير الذاتي، ومناقشة المقدر، والموافقة، أو الاعتراض على قراره.

وإذا افترضـــنا أن إقرار الوصي إقراراً عن التصرفات التي قام بها كمتولي لإدارة هــذه الأموال، وهو من يبرم العقود، ويعقد الصفقات فان هذا لا يجعل كشف التقدير الذاتي مقدم من الوصي، فهو يقوم بهذه التصرفات باسم القاصر، ونيابة عنه، ولصالحة وتعتبر إرادة الوصي أو القيم تعبيرا عن إرادة القاصر الذي لا يمكن له أن يعــبر عــن إرادته، وبالتالي فان ما يرد في كشف التقدير الذاتي يعتبر إقراراً عن الصغير، وليس عن الوصي، أو القيم.

---

(1) تمييز حقوق رقم (87/274) تاريخ 1987/6/21، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 400.

ومـــا كـــان لهذه المسألة أن تثار في ظل قانون ضريبة الدخل[1] رقم (25) لســـنة 1964 حيث أن المواد (47 و 48) من هذا القانون تحدثتا عن صلاحية الممثل القانونـــي للمـــتوفى فجاء بنص المادة (47): ((إذا توفي شخص خلال السنة السابقة لسنه التقدير، وكان لولا وفاته خاضعا للضريبة عن سنه التقدير، أو إذا توفي شخص خـــلال سنه التقدير، أو خلال سنتين من انتهائها، ولم يكن قد جرى تقدير الضريبة المســـتحقة عليه عن تلك السنة فإن الممثل الشخصي القانوني للمتوفى، يكون ملزما بدفـــع الضـــريبة المترتبة عليه، ويتحمل تبعة القيام بجميع الأعمال، وإجراء جميع الأمـــور، والمسائل التي كان يترتب على المتوفى أن يقوم بها، أو يجريها بمقتضى هذا القانون فيما لو كان حيا)).

كمـــا جاء بنص المادة (48) من نفس القانون: ((إن كل مصفي، أو قيم على طـــابق إفلاس عينته المحكمة، أو عين بموجب أي تشريع نافذ المفعول في المملكة، وكـــل متول، أو وصي، أو حارس يتولى أو لجنه تتولى تسيير، أو رقابة، أو إدارة أي ملـــك، أو مشروع بالنيابة عن شخص فاقد الأهلية يكون خاضعاً للضريبة على نفـــس الوجه، وبنفس المقدار الذي يكون فيه ذلك الشخص خاضعا للضريبة، لو لم يكن فاقداً الأهلية)).

ونـــرى رغم عدم إيراد مثل هذا النص في قانون ضريبة الدخل الحالي فان النِـــيابة أُقِـــرت أصلاً لمصلحة القاصر، ولهذا فان منح الوصي، أو الولي، أو القيم صـــلاحية القـــيام بكافة الإجراءات الضريبية، ومنها تقديم كشف التقدير الذاتي نيابة عـــن القاصـــر فـــيها مصلحة للقاصر، وبخلاف ذلك ولو تركنا الأمر إلى أن يبلغ الصـــغير رشده لتَرتَب عليه ضرر جراء تراكم مبالغ ضريبية طائلة نتيجة السنوات السابقة، سواء لتراكم هذه الأرصدة، أو لما يترتب عليها من غرامات قانونية.

ومـــن ناحـــية أخـــرى فان المصلحة العامة تُقدم على المصلحة الخاصة، إذا تعارضـــتا فكـــيف إذا اتفقـــت المصلحتان: الأولى للصغير كما ذكرنا، والثانية في

(1) قـــانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، المعمول به اعتباراً من تاريخ 1965/4/1، المنشور في الجـــريدة الرسمية عدد 1800، تاريخ 1964/10/17، ص 1455، الملغى في المادة (53) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 المعمول به اعتباراً من تاريخ 1982/10/1 .

المصلحة العامة التي تتمثل بحق الدولة في استيفاء ما لها بذمة الأفراد للقيام بأعبائها، التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار، وباتفاق المصلحتين فإنه يجب منح الوصي، أو الولي مثل هذه الصلاحيات.

ورغم ما سبق فإننا نرى أن هذه فجوة تشريعية يجب التصدي لها بنص صريح، يبين مدى حجية الإجراءات التي يقوم بها الوصي، أو الولي نيابة عن الصغير بما فيها كشف التقدير الذاتي، أو محاضر التقدير، وحبذا لو سلك المشرع الأردني ما سلكه المشرع المصري بهذا الخصوص في المواد (93 و131) من القانون الضريبي المصري حيث جاء بنص المادة (93) من القانون الضريبي المصري: ((إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائبا التزم النائب أو الولي أو الوصي أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار المشار إليه في المادة (91) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة من واقعة)).

وجاء في المادة (131) من نفس القانون: ((.... ويقع عبء تقديم الإقرار على الولي أو الوصي أو القيم أو النائب إذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا)).

وأخذ القانون الضريبي المصري بالنص على إلزام الممولين بتقديم إقرارات سنوية، واعتبر أن أي ورقة تقدم من قبل أي ممول تعبر عن واقع نشاطه المالي بمثابة إقرار قضائي ملزم مقدم من الممول، وهذا ما أكده المشرع المصري بالمرسوم رقم (167) بتاريخ 1951/7/10 الذي جاء فيه: ((يعد إقراراً بالمعنى المقصود كل ورقة يتقدم بها الممول في الميعاد القانوني لمصلحة الضرائب يعين فيها مقدار ربحه، أو خسائره وتكون مستوفاة من حيث الشكل، والأوضاع المنصوص عليها بالقانون الضريبي))[1].

(1) مرسوم تشريعي، أشار إليه محمد عطا، مرجع سابق، ص 13.

ومن الإقرارات التي الزم المشرع المصري المولين بتقديمها:-

1- إقرار بدء مزاولة النشاط.

علـــى كل ممول تقديم إقراراً ببدء مزاولة النشاط الخاضع للقانون الضريبي خـــلال شـــهر من ذلك، وفي حال إغلاق هذا النشاط، أو التنازل عن المنشأة فعليه تقديم إقراراً بهذا خلال شهر من تاريخ التوقف، أو التنازل(1).

وبهـــذا الالتزام يكون المشرع المصري قد وضع على كاهل الممول التزاماً بإثـــبات وجـــود، أو إنشاء أي مصدر دخل للممول ليزيل بهذا عبء إثبات وجود هذا المصدر عن كاهل الإدارة الضريبية بواسطة هذا الإقرار(2).

2- إقرار الثروة.

علـــى كل ممول أن يقدم كل خمس سنوات إقراراً بالثروة التي يملكها هو أو زوجـــة، أو أحـــد أولاده القصر مهما تنوعت هذه الثروة وأينما كانت، وإذا امتـــنع أحـــد الزوجين عن تقديم هذا الإقرار تخطر مصلحة الضرائب بذلك لتكليفه بتقديم إقرارٍ مستقلٍ خلال شهر من هذا الإخطار.

كمـــا يقع على الوصي، أو الولي، أو القيم تقديم هذا الإقرار إذا كان الممول قاصراً، أو محجوراً عليه، أو غائباً(3).

3- إقرار الممول بدخله من المرتبات.

يلتزم كل ممول يتحقق له دخل من الرواتب، أو الأجور، أو المكافآت أن يقدم إقـــراراً يبيـــن فـــيه حجـــم هذا الدخل خلال أربعين يوماً من تاريخ التحاقه بـــالعمل، أو مـــن تـــاريخ تأكد الحق له بهذه الرواتب مبينا في الإقرار كافة البـــيانات الموضحة لمقدار هذا الدخل، واسمه، ومحل إقامته، واسم، ومحل إقامة من يعمل لديه(4).

(1) المادة (133) من القانون الضريبي المصري.

(2) منصور احمد البديري ومحمد رشيد الجمال، مرجع سابق، ص 260.

(3) المادة (131) من القانون الضريبي المصري.

(4) المادة (61) من القانون الضريبي المصري.

4-الإقرارات السنوية.

وهي الكشوفات السنوية التي فرض المشرع المصري على الممولين تقديمها بشكل سنوي للإدارة الضريبية، وتعد هذه الكشوفات اعترافاً من الممول بحجم نشاطاته المالية، وما حققه من ربح وخسارة لتكون لهذه الكشوفات حجية على الممول في تقدير العبء الضريبي، وهذا ما شرحناه بشكل تفصيلي في الفصل السابق.

5-إقرارات الرواتب والأجور.

على كل ممول يقوم بدفع أي من الرواتب، أو الأجور، أو المكافآت، أو الحوافز، أو أتعاب، أو سمسرة، أو عمولة، أو رواتب مدى الحياة تقديم إقرار يبين فيه اسم الشخص الذي دفعت له هذه المبالغ بشكل تفصيلي، ومحل إقامته، ومهنته، وحجم هذه المبالغ، وسببها، وشروط دفعها(1).

ونرى أن النص على هذا النوع من البينات من قبل المشرع المصري بصفته إقراراً يقدم من قبل دافعي هذه المبالغ، محل نظر حيث أن ما يقدم من معلومات من الجهات الدافعة لا يعدو إلا أن يكون إخباراً، وبينة تبين حجم الدخل المتحقق لهؤلاء من قبل هذه الجهات، ويكون لهذه البينة حجية السندات العادية، أو الرسمية بحسب الجهة الدافعة، أما أن يطلق عليها لفظ إقرار فهو قول لا يتوافق مع طبيعة، وتعريف الإقرار الذي يعتبر إخبار الشخص عن حق عليه لآخر فهو اعتراف بحق يترتب بذمة المقر، ونرى أيضاً من تعريف المرسوم التشريعي سالف الذكر للأوراق الضريبية أنها ذكرت بان هذه الأوراق تأخذ صفة الإقرار، إذا تقدم بها شخص يبين فيها مقدار دخله، وربحه، وخسائره هو، وليس غيره، ولهذا فأن مثل هذه الكشوفات لا تعد إقراراً، وإنما تأتي من باب التزام هذه الجهات بتقديم ما لديها من معلومات لمصلحة الضرائب عن الدخول المتحققة للمتعاملين معها، ولا يمكن أن يطلق عليها إقراراً بالمعنى المقصود لهذه الكلمة.

---

(1) المواد (57 و 58 و 59) من القانون الضريبي المصري.

ثانياً: إقرار المكلف في محاضر التقدير.

تعد المناقشة التي تجري بين المقدر، والمكلف بمصادر دخله من أهم مراحل عملـية الـتقدير لما تتضمنه هذه المناقشة، وما يتم فيها من تبادل للمعلومات، حيث يقـوم المقـدر بإثـبات كل ما يقر به المكلف في محاضر التقدير يثبت فيها كل ما توصـل إلـيه من معلومات يناقش فيها المكلف مواجهة للتأكد من مدى صحة هذه المعلومات، وتثبيت ردود المكلف، وإجاباته عن أي استفسارات، أو تساؤلات يثيرها المقـدر لـيكون لهذه الإجابات حجية قاطعة في مواجهة المكلف، وهذا ما شرحناه بشكل تفصيلي في الفصل السابق.

ويـراعى في محاضر التقدير الإثبات الدقيق لكل مراحل المناقشة من حيث بدايـة فـتح المحضـر، والأمور التي نوقشت فيه، وما أدلاه المكلف من معلومات ويجـب علـى المقدر عدم ذكر أي رأي خاص به لان المحضر عبارة عن تدوين لإفادة المكلف، وهو إقرارٌ شفهيٌ من المكلف بحجم مصادر دخله.

ويعتبر محضر المناقشة جزءاً متمماً لعملية التقدير، لا يمكن فصله عنها في حال لجوء المقدر لهذه المناقشة لأن ما تحتويه هذه المحاضر، وإن كانت إقراراً من المكلـف بمـا جـاء فيها فإنها– وفي الوقت ذاته– تتضمن دفاعه عن استفسارات، وملاحظـات المقـدر ولهذا فهي حجةٌ عليه، وفي الوقت ذاته بينة له، ولذا لا يمكن للمقدر إهدارها إذا ما رأى أنها تصب في اتجاه تخفيض العبء الضريبي.

وتعد هذه المحاضر محررات رسمية صادرة عن المقدر بصفته موظف عام، وفـي حدود سلطته، واختصاصه، وتعد حجية قاطعة في مواجهة المكلف لا يطعن بها إلا بالتزوير، خاصة إنها تكون مذيلة بتوقيع المكلف على هذا المحاضر مما يعد تعبيراً صريحا عن إرادة المكلف بما اقر فيها.

وقـد قضت محكمة التمييز في العديد من قراراتها بمدى حجية محاضر الـتقدير بصـفتها إقراراً من المكلف حيث قضت: ((لا يجوز لمحكمة استئناف قضـايا ضريبة الدخل أن تسقط مبيعات المكلف من المواد التموينية المدعومة، طالمـا اقـر المكلف أمام مأمور التقدير ببيعه للمواد المدعومة، واقر وكيلة في مرافعته بمبيعات هذا الصنف، وحدد مبيعات موكله منها)).

وقضت أيضاً في حجية محاضر التقدير وعدم قابليتها لإثبات العكس: ((تلزم المادة (1/50) من قانون البينات المقر بإقراره، وعليه فان إقرار المفوض عن المكلف بعدد أيام العمل في السنة أمام مأمور التقدير ملزم للمكلف، ولا يجوز إثبات عكس ما اقر به عن طريق الشهود لان الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً في مرحلة التقاضي الأولية))[1].

وقضت محكمة التمييز على اعتبار أن محاضر التقدير تعتبر تحقيقات قضائية صادرة عن محكمة درجة أولى، ولها حجية مطلقة، ولا يستدعى المقدر للإدلاء بشهادته حول هذه التحقيقات وذلك بقولها: ((تعتبر التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير بمثابة تحقيقات محكمة درجة أولى، وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على عدم جواز دعوة مأمور التقدير للشهادة حول هذه التحقيقات))[2].

ويأخذ المشرع المصري بالحكم ذاته في حجية محاضر التقدير بصفتها إقراراً صادرا عن الممول بما يترتب بذمته، واعتبار هذا الإقرار إقراراً قطعيا لا يقبل إثبات العكس، ويرمي المشرع المصري للغاية نفسها من إثبات حجم، ومصدر الدخل من خلال إقرار المكلف بهذه المحاضر، ويقوم المقدر بالإجراءات ذاتها في تحريرها وما يدون فيها[3].

4.3 الشهادة.

تأخذ الشهادة أهميتها بكونها من البينات التي تنصب على الواقعة مباشرة وهي البينة الأولى التي كان يعتد بها في الإثبات لكافة أنواع التقاضي بين كافة البينات الأخرى، حتى أن لفظ البينة أول ما أُطلق انصرف إلى مفهوم الشهادة[4].

---

(1) تمييز حقوق رقم (94/454)، تاريخ 1994/12/1، مجلة نقابة المحامين، عدد (10+11)، شهري تشرين أول وثاني، سنة 44، ص 2589.

(2) تمييز حقوق رقم (91/361) لسنة 1993، جمال مدغمش، مجموعة الاجتهادات القضائية الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية من سنة 1952 وحتى 2001، دون ناشر، دون سنة، د.ط، ص 118

(3) عزت عبدالقادر، مرجع سابق، ص 343.

(4) عبدالرزاق السنهوري، مرجع سابق، ص 409.

ويعود ذلك إلى أن الأدلة الأخرى كانت محدودة ونادرة الاستخدام، وخاصة الكتابة إضافة إلى أن التشريعات لم تكن موضوعة بشكل يبين اثر أدلة الإثبات الأخرى مما جعل للشهادة المرتبة الأولى لمن أراد إثبات حق، أو نفي ادعاء.

ومع تطور المجتمعات الحديثة فقد انحصر دور الشهادة إلى حد بعيد، وتقدمت عليها الأدلة الأخرى بشكل كبير، نظراً لعيوب الشهادة التي تتأثر بالأشخاص، وأهوائهم، وقناعتهم فقد يشهد شخص زوراً، أو خطأً، أو ناسياً، أو يفوته أمرٌ جوهريٌ في موضوع الشهادة مما يرجح احتمال الصدق، والكذب[1].

وتقدمت الكتابة على الشهادة بصفتها الدليل الأقوى من أدلة الإثبات لما تتصف به: من دقة في تحديد شكل، وتكييف الدعوى التي أعدت الكتابة من أجلها، إضافة إلى تعبيرها بشكل دقيق عن إرادة المتعاقدين وقت التعاقد، إضافة إلى تعبيرها عن وضع أطراف الخصومة في المسائل الفنية التي تعتمد المحكمة بشكل كبير على دقتها، ففي المجال الضريبي كلما كانت البينات الكتابية دقيقة في تعبيرها عن وضع نشاط المكلف كلما أدى ذلك إلى الوصول إلى العبء الضريبي بشكل دقيق.

وعُرّفت الشهادة بأنها: ((قيام الشاهد في مجلس القضاء بعد حلف اليمين بالإخبار عن واقعة حدثت مع غيره، ويترتب عليها حق للغير))[2].

كما عرفت الشهادة بأنها: ((الإخبار في مجلس القضاء عما وقع تحت سمع شخص وبصره بما يرتبه عليه القانون من أثر))[3].

وينصرف مفهوم الشهادة إلى الحلف، والحضور، والإدراك وينصرف بشكل اصطلاحي على معنى الإخبار، أو البيان عن علم حاصل بالمشاهدة[4].

وعلى ذلك فالشهادة: إخبار شخص بواقعة شاهدها، أو سمعها، أو حس بها عن غيرة ليدلي بما شاهده في مجلس القضاء ليكون لهذه الشهادة دور في تبصير

(1) احمد نشأت، ج 1، مرجع سابق، ص 532.

(2) عباس عبودي، مرجع سابق، ص 143.

(3) عبدالحميد الشواربي، الإثبات بشهادة الشهود، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، د.ط، ص 5

(4) نبيل سعد، مرجع سابق، ص 169.

المحكمة بظروف الواقعة التي شاهدها لترجح كفة أحد المتخاصمين أو تعزيز موقفة كحد أدنى، وحيث أن الشهادة تجلب مصلحة للغير، وليس للشاهد فإنها تؤخذ كأساس على أنها تحمل الصدق في مضمونها، وعلى مدعي العكس إثبات خلاف ما جاء فيها.

وسنقوم ببحث مفهوم الشهادة وطبيعتها أولاً ثم نبحث دور الشهادة في المجال الضريبي.

1.4.3 مفهوم وطبيعة الشهادة.

تتميز الشهادة بخصائص تمثل مدى حجيتها في الإثبات أمام القضاء، ولكي تأخذ دورها في هذا الشأن فلا بد لها من شروط تحدد نطاقها، وإجراءات اللجوء إليها، وهذا ما سنبحثه تباعاً.

أولاً: خصائص وحجية الشهادة.

تتميز الشهادة بعدة خصائص يمكن لنا أن نتبين بها مدى حجيتها، وتتمثل هذه الخصائص بما يلي:-

(1)- الشهادة حجة مقنعة غير ملزمة يعود أمر تقديرها للقاضي، ولا سلطان لمحكمة التمييز (النقض) على القاضي في مدى تقدير هذه البينة، أو عدم الاعتداد بها[1].

(2)- الشهادة بينة يمكن إثبات خلافها بكافة طرق الإثبات فما يثبت بالشهادة يجوز إثبات خلافه بالشهادة، أو الكتابة، أو القرائن[2].

(3)- حجية الشهادة حجية متعدية، وليست قاصرة على طرف من أطراف الدعوى فما يثبت بها يعتبر حجة ثابتة بحق الجميع لافتراض صدورها عن شخص عدل ليس له مصلحة في أثر هذه الشهادة، ولهذا فهي تشمل كافة الخصوم على خلاف الإقرار، واليمين[3] وهذا ما نصت عليه المادة (79) من القانون

(1) مادة (33) من قانون البينات الأردني.

(2) نبيل سعد، مرجع سابق، ص 170.

(3) عباس عبودي، مرجع سابق، 171.

المدنـــي الأردني: ((الكتابة، والشهادة، والقرائن القاطعة، والمعاينة، والخبرة حجة متعدية، والإقرار حجة قاصرة على المقر)).

(4)- الشـــهادة حجـــة مقـــيدة فهي تقتصر على إثبات الوقائع المادية والتصرفات القانونية قليلة الأهمية، وذلك لتراجع أهمية الشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات أمـــام الأدلـــة الأخرى بعد تطور، وانتشار التشريعات التي تنظم التصرفات القانونية شديدة الأهمية، ووسائل إثباتها، وما ترتبه هذه الوسائل من آثار.

ثانياً: إجراءات الشهادة.

لكل من أطراف الدعوى الحق بإثبات دعواه بشهادة الشهود إذا أجاز القانون ذلك، وشريطة أن تكون الوقائع المراد إثباتها وقائع متعلقة بالدعوى، وتتم إجراءات الشهادة كما يلي:-

(1)- علـــى أطـــراف الدعـــوى- سواء المدعي بلائحة الدعوى، أو المدعى عليه باللائحـــة الجوابـــية – أن يقوما بتحديد أسماء الشهود، وعناوينهم، والوقائع المـــراد إثـــباتها مـــن خلال كل شاهد كما يجب عليهم تقديم كافة المعلومات الممكـــنة لتبليغ الشهود، ويمكن لأطراف الدعوى الطلب من المحكمة خلال النظر بالدعوى استدعاء شهود آخرين ولها أن تجيب طلبهم إذا رأت ضرورة ذلك[1].

(2)- إصدار مذكرة لدعوة الشهود للحضور، والشهادة، وتتم إجراءات تبليغهم كما يتم تبليغ الخصوم أنفسهم[2].

(3)- يـــتم أداء الشـــهادة من الشاهد بعد حلف اليمين، ويعد اليمين من الإجراءات الجوهـــرية التـــي يـــؤدي غيابها إلى بطلان الشهادة، ورغم ذلك فان شهادة الشـــاهد الذي يرفض حلف اليمين حسب رأي بعض الفقه[3] يمكن للمحكمة سماعها من باب الاستئناس إذا رأت المحكمة ضرورة ذلك.

---

(1) المواد (57+59) قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، والمادة (68) من قانون الإثبات المصري.

(2) المادة (11) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، والمادة (77) من قانون الإثبات المصري.

(3) عباس عبودي، مرجع سابق، ص 168.

ولا تختلف أهمية أداء اليمين في القانون المصري عما سبق، حيث اعتبرت الشهادة بدون اليمين باطلة، ونص قانون الإثبات المصري بالمادة (86) على ان يحلـف الشـاهد بأن يقول الحق، ولا يقول غير الحق، وإلا كانت شهادته باطلة يكون الحلف بالنسبة للشاهد كلّ حسب ديانته.

وفـي هذا قضت محكمة النقض المصرية بقولها: ((إن العبرة بالشهادة التي يدلـي بها الشاهد أمام المحكمة بحلف اليمين، ولا قيمة لما يقدمه الشهود من إقرارات مكتوبة لأحد طرفي الخصومة))[1].

ويمكـن للمحكمـة أن تعتبر عدم حلف اليمين بمثابة قرينة على عدم صدق الشاهد في أقواله[2].

وذهب رأي[3] إلى أن حلف اليمين يعد إجراء جوهرياً متعلق بالنظام العام لا يصححه التصحيح اللاحق فلا يزيل بطلان الشهادة حلف اليمين اللاحق لأداء الشهادة.

واخـذت محكمـة الـنقض المصرية بإمكانية تصحيح إجراء حلف اليمين، وإجـازة الحلف بعد أداء الشهادة، وان الحلف قبل الشهادة لا يعد من النظام العـام، ما دام أن الشاهد يحلف على صحة ما أفاد به من معلومات، ووقائع وقضـت فـي هـذا: ((إذا فات المحكمة أن تحلف الشاهد اليمين قبل إدلاءه بالشـهادة ثم تداركت بعد أدائه لها فحلفته اليمين على انه شهد بالحق فتعديلها على هذه الشهادة لا عيب فيه))[4].

ونرى إمكانية تصحيح اجراء حلف اليمين وجواز الحلف بعد الشهادة رغم أن المـادة (1/81) من قانون أصول المحاكمات الجزائية اشترطت حلف اليمين قـبل أداء الشهادة، حيث أن المادة (24) من نفس القانون أجازت عدم الحكم

(1) نقض مدني، جلسة 1972/3/21، طعن رقم 213، سنة 37 ق، أشار إليه مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 560.

(2) مصطفى هرجة، مرجع سابق، ص 559، وأيضاً: مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 154.

(3) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 154.

(4) طعن رقم 8، سنة 3 ق، جلسة 1932/11/14 حكم أشار إليه عبدالحميد الشواربي، مرجع سابق، د. ط، ص 15.

بالبطلان إذا لم يترتب على الإجراء ضرر بالخصم، كذلك أجازت المادة (26) من نفس القانون أيضاً تصحيح الإجراء الباطل، ولو بعد التمسك بالبطلان على أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانوناً.

وقد أوجبت المادة (32) من قانون البينات الأردني سماع شهادة كل إنسان ما لم يكن مجنوناً، أو صبياً لا يفهم معنى اليمين، ولها أن تسمع أقوال الصبي الذي لا يفهم معنى اليمين على سبيل الاستدلال.

كما تؤدى الشهادة شفاهاً ولا عبرة بالشهادة المكتوبة أو الاستعانة بمفكرات مكتوبة إلا فيما يصعب استظهاره ومن لا قدرة له على الكلام يؤدي الشهادة إذا أمكن أن يبينها بالكتابة أو الإشارة[1].

ثالثاً: أنواع الشهادة.

الشهادة قد تكون مباشرة وهي من خلال الشاهد مباشرة، أو تكون سماعية بواسطة طرف آخر سمع الشاهد يدلي بما شاهدة للواقعة محل النزاع.

(1)- الشهادة المباشرة.

الأصل في الشهادة أن تكون من الشاهد الذي شهد الواقعة محل الإثبات مباشرة أمام القاضي عمَّ رآه بنفسه كأن يشهد حادثاً رأى تفاصيله، أو يحضر مجلس العقد، ويشهد بما اتجهت إليه إرادة المتعاقدين.

والأصل في الشهادة أن تكون شفوية يدلي بها الشاهد بنفسه، ولكن يمكن الاستعانة بالشهادة الكتابية إذا أذنت المحكمة بذلك وكانت طبيعة الدعوى تستدعي مثل هذه الشهادة[2].

(2)- الشهادة السماعية.

وهي الشهادة التي لا يدلي بها الشاهد الذي رأى الواقعة بنفسه، وإنما تؤدى من قبل شخص آخر سمع الشاهد الذي شهد الواقعة.

---

(1) المادة (5/81) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، والمادة (83) من قانون الإثبات المصري.

(2) المادة (90) من قانون الإثبات المصري.

ولا تعد الشهادة السماعية من حيث الحجية، كالشهادة المباشرة، حيث تؤدى الأخيرة من قبل الشاهد مباشرة أمام المحكمة، وبعد أداء القسم، وتفهمه موضوع الدعوى، ولهذا فأن الشاهد، سواء لتأثير القسم، أو لأهمية الواقعة يتحرى الدقة، والموضوعية في شهادته إلى أدق صورة، مما يعطي المحكمة تصوراً دقيقاً للواقعة محل النزاع، بخلاف الشهادة السماعية التي لا يمكن تحديد الظروف التي أدلى بها من شهد الواقعة بشهادته، فقد يعمد الشاهد الأصلي للواقعة إلى الرواية دون تحري الدقة، أو المبالغة، أو إرضاء لطرف معين، أو تعبيراً عن وجهة نظره، ولكل هذا تبقى الشهادة السماعية ضعيفة الحجية ويبقى للمحكمة تقديرها ومدى إنتاجيتها في الدعوى.

ونجد أن قانون البينات الأردني نظراً لما سبق حصر سماع الشهادة بالتسامع بحالات تتصف بالطابع الزمني الطويل الذي يمر على حدوث الواقعة مما يصعب إحضار الشهود أنفسهم[1].

رابعاً: شروط الشهادة.

يشترط في الشهادة شروط موضوعية تتعلق بالشهادة نفسها، وشروط شخصية تتعلق بالشاهد نفسه.

(1)- الشروط المتعلقة بالشهادة[2].

1- أن تكون الشهادة في مجلس القضاء طبقاً للأوضاع المقررة قانوناً، فلا تقبل الشهادة خارج مجلس القضاء، أو في مجلس القضاء دون إتباع الإجراءات القانونية.

2- أن تنصب على الواقعة محل الإثبات المتوفر فيها الشروط العامة، كواقعة متنازع فيها، وجائزة الإثبات، ومتعلقة بالدعوى، ومنتجة فيها، وممكنة الإثبات.

(1) المادة (39) من قانون البينات الأردني.

(2) نبيل سعد، مرجع سابق، ص 179.

3- أن تكون الشهادة في الوقائع التي يجوز إثباتها بشهادة الشهود، فلا يجوز الإثبات في الالتزامات التعاقدية التي تزيد عن الحد الذي فرضه القانون[1].

(2)- الشروط المتعلقة بالشاهد.

1- أن يكون الشاهد مميزاً لمعنى اليمين، فلا تجوز شهادة المجنون، أو الصبي غير المميز على انه يجوز استثناءً سماع شهادة الصبي الذي لا يعرف معنى اليمين على سبيل الاستدلال[2].

2- أن يكون الشاهد قد شاهد، وأدرك الواقعة بنفسه، سواء ببصرة، أو بسمعة أو بإحدى حواسه، وان تنصب الشهادة على هذا الإدراك كما هو دون إبداء رأي فيها، أو تحليلها، أو تكييفها.

3- أن لا يكون الشاهد ممنوعاً من الشهادة، فقد أورد المشرع حالات منع فيها سماع شهادة الشاهد لأسباب رأى أن قبول الشهادة قد يرتب آثار سلبية اكثر مما تؤديه الشهادة نفسها من فائدة رغم تحقق الأهلية اللازمة بالشاهد لأداء الشهادة وتتمثل هذه الحالات بما يلي:-

أ- لا يجوز للموظفين، أو العاملين بأي وظيفة عامة الشهادة بأي معلومات وصلت إلى علمهم نتيجة لممارستهم لما هو مناط بهم إلا إذا نشرت بالطريق القانوني، أو أذنت لهم السلطة المختصة بذلك[3].

ب- يجب أن يتجرد الشاهد من أي مصلحة فلا يجوز أن تجر له الشهادة مغنماً، أو تدفع عنه مغرماً[4].

ت- رأى المشرع لحماية الأسرة، وأواصر الزوجية عدم إجبار أي من الزوجين بالشهادة ضد الآخر إلا بأوضاع حددتها المادة (38) من قانون البينات الأردني.

---

(1) مادة (29+30) من قانون البينات الأردني جعلت هذا الحد بواقع مائة دينار، وكذلك المادة (61) من قانون الإثبات التي تنص على جعل هذا الحد بواقع مائة جنيه.

(2) مادة (32) من قانون البينات الأردني، مادة (64) من قانون الإثبات المصري.

(3) مادة (35) من قانون البينات الأردني، مادة (65) قانون الإثبات المصري.

(4) مادة (80) من القانون المدني الأردني.

ث- حظـــر المشرع- إضافة إلى الالتزام الأخلاقي- على بعض أصحاب المهن كالأطباء، والمهندسين، والمحامين الذين يمكن لهم الاطلاع على بعض أسرار المتعاملين معهم الذين يلجئون إليهم بحكم الضرورة، حظر الشهادة بما يصل إلـــى علمهـــم من أسرار، إلا في حالة رضا صاحب العلاقة، أو لمنع وقوع جريمة[1].

خامساً: نطاق الشهادة.

للإثـــبات في الشهادة حدود معينة لا يمكن تجاوزها، وتختلف هذه الحدود ما بين الوقائع المادية، والتصرفات القانونية، وحيث أن الوقائع المادية لا يمكن الإعداد لها مسبقاً وتكون وليدة لحظتها، وغير متوقعة الحدوث فان نطاق الشهادة فيها يصل إلى أقصى ما يمكن، ويمكن إثبات أي واقعة مادية بالشهادة، أمَّا التصرفات القانونية، وحيـــث إنـــه معد لها وتتجه إرادة أطرافها لأحداث أثرها القانوني فان نطاق إثباته يقتصر إلى الحد الذي يسمح به المشرع ويتمثل نطاق الإثبات بالشهادة بحالات معينة وهي:-

(1)- الوقائع المادية.

هي الوقائع التي تكون بفعل الإنسان كالفعل الضار، أو الفعل النافع، أو بفعل الطبـــيعة كالفيضان، والزلازل، وما تنتجه من آثار ولا تقع هذه الوقائع تحت حصر، أو بيان.

ويعد الغش، والتدليس والاحتيال من الوقائع المادية التي يمكن إثباتها بالشهادة حتى لو انصبت على تصرف قانوني شريطة تحديد هذه الوقائع بشكل دقيق، وواضح فقد قضت محكمة التمييز بذلك: ((يجوز سماع البينة الشخصية حول الظروف التي أحاطت بتنظيم الشيك موضوع الدعوى، وليس في ذلك إثبات لما أشتمل عليه دليل كتابي))[2].

---

(1) مـــادة (37) مـــن قانون البينات الأردني، مادة (66) من قانون الإثبات المصري، انظر أيضاً: عباس عبودي، مرجع سابق، ص 146، وكذلك، مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 160.

(2) تمييز حقوق رقم (97/1337)، تاريخ 1997/7/18، مجلة الاجتهاد القضائي، ج 5، 1997، ص 699

(2)- **التصرفات التجارية.**

فرضت طبيعة التعامل التجاري- وما تقتضيه من سرعة- إلى انعقاد الكثير من العقود التجارية بوقت قصير، فالتاجر يعتمد في رواج تجارته على تعدد الصفقات التي يجريها، ولا يمكن لتعدد هذه الصفقات، وكثرتها أن تقيد بقواعد الإثبات المدنية مما يجعلها تخضع لقواعد الإثبات الحر، خاصة أن سرعة هذه العقود، وتنفيذها لا يُخشى لإثباته فوات الشهود، أو نسيانهم إضافة إلى عنصر الثقة التي تسود بين التجار بعضهم ببعض[1].

ورغم استثناء المعاملات التجارية والسماح بإثباتها بالشهادة إلا أن هناك بعض التصرفات التجارية لا يمكن إثباتها إلا بالكتابة، كاستخدام الأوراق التجارية: كالشيك، أو الكمبيالة كما انه لا يجوز الإثبات بالشهادة إذا اتفق التجار المتعاقدين على استبعاد الشهادة في إثبات ما تعاقدوا عليه[2].

(3)- **التصرفات المدنية التي لا تتجاوز حداً معيناً.**

أجاز المشرع في المادة (28) من قانون البينات الأردني الإثبات في الشهادة في الالتزامات التعاقدية التي لا تزيد عن مائة دينار، وكذلك ما نصت عليه المادة (60) من قانون الإثبات المصري بعدم جواز الإثبات بالشهادة إذا تجاوزت مائة جنيه.

على أنه لا يجوز إثبات هذه التصرفات بالشهادة إذا كان هناك اتفاق بذلك، أو قضى بهذا نص خاص[3].

وتقدر طبيعة الالتزام وهل يصل إلى الحد الذي سمح به المشرع وقت حدوث التصرف، وليس وقت الوفاء فإذا كان الأصل في الالتزام عند التعاقد أقل من الحد الذي اشترطه القانون فأنه يمكن إثباته بالشهادة حتى لو تجاوزه وقت

(1) نبيل سعد، مرجع سابق، ص 176.

(2) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 126.

(3) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 151.

الوفـــاء كـــأن يكـــون الالتزام مائة دينار ويزيد عن ذلك وبسبب الفوائد، أو الملحقات[1].

وكذلك يمكن الإثبات بالشهادة إذا اشتملت الدعوى على مطالبات متعددة حتى لــو تجــاوز مجموعهــا الحد الذي اشترطه المشرع إذا كان كل منها دون ذلك[2].

ورغم ذلك فقد حظر المشرع الإثبات بالشهادة على الالتزامات التعاقدية حتى لو كان المطلوب اقل من الحد الذي حدده المشرع في حالات معينة هي[3]:-

1- إذا كان هناك دليل كتابي من قبل أحد المتداعين فلا يجوز نقض هذا الدليل إلا بدليل كتابي آخر، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((لا تقــبل البيــنة الشخصية لإثبات التعديل في شروط عقد الإيجار عملاً بالمادة (1/29) من قانون البينات التي لا تجيز الإثبات بالشهادة فيما يخالف أو يجاوز ما أشتمل عليه دليل كتابي ما دام أن الخصم قد اعترض على سماعها))[4].

2- إذا كـــان المطلــوب بالدعوى حق متبقي عن حق لا يجوز إثباته إلا بالكتابة، كأن يكون أصل الحق ألف دينار ويتبقى منه مائة دينار فلا يجوز إثبات ما تبقى إلا بما يجب فيه إثبات أصل الحق المدعى به.

3- لا تجــوز إثبات الدعوى بالشهادة إذا طالب أحد الخصوم بعد رفعها بمـــا يتجاوز الحد الذي اشترطه المشرع، ثم عدل، وطالب بأقل من ذلك لوجود قرينة بطلبه الأول تعبر عن قيمة الالتزام الحقيقي على أن اصل الحق المدعى به لا يجوز إثباته في الشهادة.

---

(1) طلعت دويدار، مرجع سابق، ص 282.

(2) طلعت دويدار، مرجع سابق، ص 286.

(3) مادة (29) من قانون البينات الأردني، وأيضاً: مادة (61) من قانون الإثبات المصري.

(4) تمييز حقوق رقم (1993/925)، تاريخ 1994/2/2، مجلة الاجتهاد القضائي، ج 5، 1994، ص 697

ويشـــترط في ذلك أن المدعي قد سعى من وراء التعديل للإفادة من سهولة الإثبات، وليس لوجود خطأ ارتكبه عند رفع الدعوى في تقدير قيمة الالتزام التعاقدي[1].

وأجاز المشرع كاستثناء إثبات بعض الحالات في الشهادة رغم أنها التزامات تعاقديـــة تـــتجاوز الحد الذي نص عليه القانون وبالتالي لا يجوز إثباتها كأصل عام بهـــذه الوســـيلة، وهذه الحالات ذكرتها المادة (30) من قانون البينات الأردني على ســـبيل الحصـــر ونصت في ذلك: ((يجوز الإثبات بالشهادة في الالتزامات التعاقدية حتى لو كان المطلوب تزيد قيمته على مائة دينار:-

1- إذا وجد مبدأ الثبوت بالكتابة، ومبدأ الثبوت بالكتابة: هو كل كتابة تصدر عن الخصم ويكون من شأنها أن تجعل وجود المدعى به قريب الاحتمال.
2- إذا وجـــد مانع مادي، أو أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، أو إذا كان العرف، والعادة لا يقضيان بربطها بسند.

يعتـــبر مانعاً أدبياً القرابة ما بين الزوجين، أو بين الأصول، والفروع، أو ما بيـــن الحواشـــي إلى الدرجة الثالثة، أو ما بين أحد الزوجين، وأبوي الزوج الآخر.

3- إذا فقد الدائن سنده المكتوب لسبب لا يد له فيه.
4- إذا طعن في العقد بأنه ممنوعاً بالقانون، أو مخالفاً للنظام العام، أو الآداب.
5- لبيان الظروف التي أحاطت بتنظيم السند.
6- لتحديد العلاقة بين السند موضوع الدعوى، وسند آخر.
7- فـــي حال الادعاء بان السند أخذ عن طريق الغش، أو الاحتيال، أو الإكراه على أن يتم تحديد أي من هذه الوقائع بصورة واضحة)).

2.4.3 الشهادة في المنازعات الضريبية.

تعد الشهادة من البينات التي يعتد بها في المجال الضريبي إلا أن اللجوء إليها يخـــتلف مـــا بيـــن مرحلة التقدير ضمن إطار الإدارة الضريبي عن مرحلة النزاع القضائي ففي المرحلة الأولى، ويعد اللجوء للشهادة نادر الحدوث إذا لم يكن معدوماً

(1) عباس العبودي، مرجع سابق، ص 164.

مـــن قـــبل الإدارة الضريبية نظراً للحساسية المفرطة تجاه العبء الضريبي، فهو عـــبء ثقيل على النفوس مما يدفع المقدر إلى اللجوء للتقدير دون استخدام مثل هذه الوســـيلة، التي غالباً ما تأتي من الأفراد بشكل يغاير الواقع، فلا زالت النظرة لدى الأفـــراد تجـــاه الضرائب، وأهميتها نظرة قاصرة تحتاج إلى الكثير من الوعي، مما يجعل نظرة المقدر للشهادة نظرة تكتنفها الريبة، فأي شخص يتعامل مع المكلف أما أن يكون ذو علاقة طيبة تدفعه للشهادة بشكل يغاير الواقع في التقليل من حجم نشاط المكلـــف، وأرباحه، أو يكون ذو علاقة غير محمودة مع المكلف تدفعه للمبالغة في وقـــائع غـــير صـــحيحة، وفي كلا الحالتين لا تصل الإدارة الضريبية بواسطة هذه الوسيلة إلى حجم الدخل الحقيقي للمكلف خاصة في ظل عدم قدرة المقدر على توجيه اليمين للشاهد كما سنبين آنفاً.

أمـــا بخصـــوص الشهادة أمام القضاء الضريبي فهي تعد وسيلة من وسائل الإثـــبات، وتتقيد بقواعد، وشروط، ونطاق، وإجراءات الشهادة التي مر معنا ذكرها وســـنبحث في الفرعيين التاليين الشهادة خلال إجراءات التقدير في الفرع الأول ثم الشهادة أمام القضاء الضريبي في الفرع الثاني.

أولاً: الشهادة خلال إجراءات التقدير.

حيـــث أن محكمـــة التميـــيز تعتبر الإجراءات التي تتم أمام المقدر إجراءات قضـــائية، لـــذا ســـأتناول الشهادة أمام المقدر في هذا الفصل، حيث تعد الشهادة من الوســـائل نادرة الاستخدام في الإثبات الضريبي خلال إجراءات التقدير، وذلك لأن عملية التقدير عملية فنية تعتمد على قدرة المقدر، وما يتوفر فيه من خبرة، ودراية، وفطنة، وما يتوفر لدية من معلومات، وبينات يتم جمعها من قِبل الإدارة الضريبية، أو ممـــا يقدمـــه المكلـــف، أو غيرة من محررات تعزز مركزة المالي، سواء خلال كشف التقدير الذاتي، أو خلال محاضر التقدير.

وحصـــر القـــانون الضريبي الأردني صلاحية سماع الشهادة كوسيلة إثبات خلال إجراءات التقدير في مرحلة الاعتراض فقط، ولم يمنحها للمقدر خلال التقدير استناداً لكشف التقدير الذاتي، أو التقدير الغيابي، أو يمنحها للموظف المناب.

وجاءت هذه الصلاحية من خلال ما منح لمقدر الاعتراض من حق باستجواب كل من له علاقة بأي معلومات تتعلق بالتقدير المعترض عليه.

وإن كان الواقع العملي يثبت أن من النادر لجوء مقدر الاعتراض إلى سماع الشهادة فإن ما يدعو للتساؤل، إذا سلمنا أن ذهن المشرع انصرف بمنح هذه الصلاحية إلى مفهوم الشهادة فهل يمكن له سماع الشهادة مع كافة ضماناتها، وشروطها؟ ثم كيف لمقدر الاعتراض أن يسمع الشهادة دون توجيه اليمين التزاماً بنص المادة (1/81) من قانون أصول المحاكمات المدنية؟.

كما أنه من غير المتصور اعتبار المقدر محكمة بالمعنى الدقيق، وحتى لو اعتبرت محكمة التمييز أن التحقيقات التي تجري أمام المقدر تحقيقات درجة أولى، فإنه يبقى مرجعاً إدارياً يقوم بإجراءات إدارية بصدد تنفيذ أحكام القانون، بصفته شخص من أشخاص السلطة التنفيذية، وعلى ذلك لا يمكن لمقدر الاعتراض توجيه اليمين للشاهد، كما أن المادة (58) من قانون البينات حصرت حق توجيه اليمين بالمحكمة فقط حيث نصت: ((مع مراعاة إحكام الفقرة (3) من المادة (4) من هذا القانون لا تكون اليمين إلا أمام المحكمة، ولا اعتبار لليمين خارجها)).

وعلى ما سبق فان ما مُنح لمقدر الاعتراض في المادة (31) من القانون الضريبي الأردني من صلاحية الاستجواب، وما اجتهدنا بان المقصود بذلك هو سماع الشهادة، وحيث لم ينص هذا القانون على أي إجراءات تتعلق بسماع الشهادة، أو توجيه اليمين ليعتد به بصفته قانوناً خاصاً، فأن الحكم يكون لما تم الإشارة إليه من أحكام في قانون البينات، وقانون أصول المحاكمات المدنية لتبقى هذه الصلاحية غير مفعلة على ارض الواقع، ولا تطبق عملياً، ويبقى مقدر الاعتراض معتمداً على فنيات العمل الضريبي، وما يمكن أن يتوفر لديه من معلومات، وما يمكن أن يصل إليه من بينات، أو مستندات تعزز قراره فيما توصل إليه من عبء ضريبي.

ولا يوجد نص في القانون الضريبي المصري يمنح الإدارة الضريبية أي صلاحية بسماع شهادة الشهود[1].

---

(1) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 451.

ثانياً: الشهادة أمام القضاء الضريبي.

يــأخذ القضـــاء الضريبي بالشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعات الضـــريبية كـــأي نـــزاع قضائي آخر من حيث خصائصها، وشروطها، ونطاقها، وإجراءاتها، وحجيتها، وسلطة المحكمة في تقديرها، إلا أن الشهادة في هذا النوع من المـــنازعات يقـــل استخدامها إلى حد كبير مقارنة مع المنازعات القضائية الأخرى نظـــراً لخصوصـــية المنازعة الضريبية التي تقوم على نزاع يأخذ الطابع الفني فيه الدور الأكبر إضافة إلى أن النزاع الضريبي يعتمد في إثباته في أكثر الأحوال على المحـــررات، سواء الرسمية منها، أو الخاصة، أو ما يقدمه المكلف من إقرارات في كشـــف التقدير الذاتي، أو في المحاضر، وتعد هذه المحررات من أهم البينات التي يعتد بها في المجال الضريبي.

ولمـــا ســـبق فأن اللجوء للشهادة في هذه المنازعات- وإن كان ينصب على إثبات واقعة معينة- فانه غالبا ما يأتي في حال التقدير الغيابي الذي يعتمد فيه المقدر على الخبرة، والدراية، وقاعدة الاستصحاب، وما يحتويه ملف التقدير من معلومات لعـــدم وجـــود أدلـــة كتابـــية كافية تعزز قرار المقدر خاصة إذا جاء قرار المقدر باجـــتهادات مجـــردة، مما يمكن للمكلف من إثبات خلاف ما جاء فيه، بكافة وسائل الإثبات، ومنها الشهادة، وقضت في ذلك محكمة التمييز: ((.... إننا نجد أن المكلف قدم بالإضافة لإقراره ثلاثة شهود أيدوا جميعهم أن التقدير باهظ، وهذا ما أخذت به المحكمة))[1].

وتـــبقى حجية الشهادة ومدى الاعتداد بها كبينة صالحة للإثبات ، أو إهدارها مـــن صلاحية محكمة الموضوع، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك، وقضت بذلـــك محكمة التمييز: ((لا تملك محكمة التمييز التدخل في قناعة محكمة الاستئناف إذا اقتنعـــت بشـــهادة الشاهدين طالما أن البينة التي استندت إليها في تكوين قناعتها تؤدي للنتيجة التي خلصت إليها))[2].

---

(1) تمييز حقوق رقم (1997/1635) تاريخ 1997/11/5، المجلة القضائية، المجلد الأول، تشرين ثاني 1997، ع 5، ص 401.

(2) تمييز حقوق رقم (1991/632) تاريخ 1991/11/21، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 790.

ويـــثار التســـاؤل عن مدى حجية الشهادة في المجال الضريبي إذا كانت لا تنصب على وقائع معينة بذاتها؟ كإثبات نسبة ربح قطاع تجاري معين، وهل تعد هذه الشـــهادة إخبار في مجلس القضاء عما وقع تحت سمع وبصر الشاهد؟ وهل الشهادة بهـــذه النسبة تعبيراً اقرب ما يكون إلى الخبرة التي اكتسبها الشاهد خلال ممارسته لنشـــاط مشابه للنشاط محل الدعوى؟ أم أنها تأخذ مفهوم الشهادة إذا علمنا أن الفرق بين الخبير والشاهد في أن الخبير يتصدى لأمور فنية لا تتمكن المحكمة من التصدي لها بمفردها، بينما الشاهد يتحدث عن وقائع يمكن للمحكمة تقديرها، أو التصدي لها، إضـــافة إلى أن الخبير لا يشاهد الوقائع محل الخبرة بل تعرض عليه، ويبدي رأيه الفنـــي فيها، بينما الشاهد يجسد الواقعة كما شاهدها أمام المحكمة، وليس له إبداء أي رأي، أو تكيـــيف لهـــا لأن هذا من عمل المحكمة إضافة إلى ذلك أن الخبير يمكن اســـتبداله بخبير آخر دون حصر بينما الشاهد لا يمكن استبداله، ويكون عدد الشهود محصوراً[1].

ونـــرى عدم إمكانية إثبات مثل هذه الوقائع- كنسبة الربح- بشهادة الشهود، فهـــذه الشهادة لا تنصب على واقعة بعينها يشاهدها الشاهد، ونرى أن هذا النوع من الشهادة يعد من قبيل إبداء رأي، أو خبرة بحجم نسبة الربح، إضافة إلى أن مثل هذا الشـــاهد يمكن استبداله بشاهد آخر يقوم بتحديد مثل هذه النسبة، ونرى انه كان على المحكمـــة اللجـــوء للخـــبرة لبيان مثل هذه الواقعة، وليس للشهادة، ونخالف اجتهاد محكمة التمييز التي أجازت مثل هذه الشهادة حيث قضت: ((أن شهادة الشهود الذين قدمهـــم المميـــز ضدهم لهذه الدعوى قد اثبتوا نوع البضاعة التي يتعامل بها المميز ضدهم، والبلاد المستوردة منها تلك البضاعة، ومقدار الربح القائم الذي يحققه المميز ضدهم هو (20%) لأنهم أصحاب محلات تجارية ويتعاملون بنفس البضاعة...))[2].

---

(1) علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1997، د.ط، ص 8.

(2) تمييـــز حقـــوق رقم (1998/429) تاريخ 1998/10/15، المجلة القضائية، المجلد الثاني، تشرين أول 1998، ع 10، ص 506.

ومما يوحي أن مثل هذه الشهادة أقرب ما تكون إلى الخبرة منها إلى الشهادة، هو ما أكدته محكمة التمييز بإمكانية اختلاف شهادة الشهود في حجم نسبة الربح حيث قضت: ((لا يرد القول بأن البينة حول هذه الواقعة جاءت متضاربة، ومتناقضة لأن كل واحد من الشهود شهد حول تجارته الخاصة به، ونسبة ربحه، ومن الطبيعي أن تختلف نسبة ربح كل واحد منهم عن الآخر....))(1).

أما فيما يتعلق بشهادة المقدر، ومدى جواز طلب مأمور التقدير للشهادة فيما اتخذه بقراره في حجم العبء الضريبي، فإن المقدر خصم في هذه المنازعة الضريبية، ولا يدعى بصفته شاهد بل بصفته خصم في الدعوى، ويتم سماع أقواله لبيان دفاعه عن القرار الذي أصدره، فلا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه كما أن شهادته تجر مغنماً له وتدفع عنه مغرماً، وقضت بذلك محكمة التمييز بقولها: ((إن مأمور التقدير مخول بموجب قانون ضريبة الدخل بدعوة المكلف لمناقشته بالضريبة حين تقديم الكشف، أو بعد تقديم الاعتراض، وذلك من قبيل إتاحة الفرصة لمقدم الكشف، أو المعترض لبيان أوجه دفاعه، وليس للاستماع إليه كشاهد، وكذلك الأمر بالنسبة لأقوال مأمور التقدير في المرحلة الاستئنافية فلا تعد إفادته من البينات، وإنما هي تعبير عن دفاعه كخصم في الدعوى))(2).

ويبقى للمحكمة سلطة تقديرية في وزن الشهادة ومدى حجيتها في الإثبات والاعتداد بها إذا رأت أنها كافية في إثبات الدعوى أو الأخذ ببعضها وإهدار البعض الآخر، أو الالتفات عنها وإهدارها، أو الآخذ بشهادة شاهد وإهدار شهادة آخر(3).

وللمحكمة رد الشهادة إذا رأت أنها تجر مغنماً، أو تدفع مغرماً، وقضت محكمة التمييز الأردنية في ذلك بقولها: ((لا تقبل شهادة أحد الشركاء في الشركة

---

(1) تمييز حقوق رقم (1998/1236) تاريخ 1998/8/4، المجلة القضائية، المجلد الثاني، آب 1998، ع 8، ص 178.

(2) تمييز حقوق رقم (1985/135) تاريخ 1985/2/10، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 260.

(3) محمود الكيلاني، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، د ط، ص 331.

المكلفة لأن له في شهادته جلب مغنماً ودفع مغرماً عملاً بالمادة (80) من القانون المدني))[1].

5.3 الخبرة.

الأصل في القاضي أن يقوم باستجلاء وقائع الدعوى بنفسه لاستكمال قناعته في الوصول إلى الحقيقة القضائية لتكون أقرب ما يمكن إلى الحقيقة الواقعية، دون أن يعتمد في ذلك على غيره، غير أن القاضي قد يتعذر عليه الوصول لحقيقة بعض الوقائع التي تتعلق بمسائل فنية لا يمكن للقاضي الإلمام بها كالهندسة، والطب، والمحاسبة، وغيرها التي لا يمكن حصرها مما يدفع القاضي إلى اللجوء إلى أهل الخبرة في هذه المجالات، لبيان رأيهم بصفتهم متخصصين في هذه المسائل.

ولما كانت الخبرة وسيلة يلجأ إليها القاضي لبيان واقعة بواسطة غيره، فأنها تعد استثناء لا يجوز التوسع فيه، أو الإسراف في استخدامه لما لذلك من ضرر بالخصوم، وبهذا يقول الفقيه الفرنسي موريل: ((أصبح الالتجاء إلى الخبرة ليس بسبب تشعب العلوم الإنسانية وصعوبة الإلمام بها، فحسب بل رغبة في القضاة بعدم القيام بمهمة المعاينة، وإلقائها على الخبير، وهذا الالتجاء يعتبر ضاراً بالعدالة، إضافة إلى ما يؤدي من زيادة في نفقات الخصومة، وبطئها، ويؤدي أيضا بسبب ميل القضاء إلى الأخذ برأي الخبراء إلى تحويلهم إلى قضاه))[2].

وتعتبر الخبرة نتيجة تشعب مناحي الحياة من أهم وسائل الإثبات التي تعتمد عليها المحاكم، لكونها تنصب على الواقعة المراد إثباتها مباشرة للوقوف على حقيقتها الفنية، ولهذا ينصرف مفهوم اصطلاح الخبرة إلى الخبرة القضائية، ومن هنا عرفت الخبرة بأنها: ((تكليف شخص من قِبل المحكمة برؤية موضوع النزاع، والإدلاء برأيه الفني فيه إلى المحكمة في المسائل التي لا يمكن للقاضي الوصول إليها بمفرده))[3].

(1) تمييز حقوق رقم (1985/343) تاريخ 1985/7/122، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 346.

(2) فتحي والي، قانون القضاء المدني اللبناني، دون ناشر، بيروت، 1970، ط 1، ص 561.

(3) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 239.

وعرفت الخبرة أيضاً بأنها: ((أجراء تحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص ينعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة، أو وقائع مادية تستلزم بحثها، أو تقديرها أو إبداء رأي يتعلق بها علماً، أو فناً لا يتوفر في الشخص العادي، ليقدم بياناً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده))[1].

ولا يقتصر فائدة الخبرة على مساعدة القاضي في تكوين قناعته فحسب بل تمتد إلى تمكين الخصوم من تقديم دليل على صحة ادعاءاتهم، وللقاضي تقدير ضرورة إجابة طلب أحد الخصوم في الاستعانة بهذه الوسيلة من وسائل الإثبات[2].

ومما سبق سنتناول سلطة القضاء الضريبي في الاستعانة بالخبرة أولاً ثم نتناول إجراءات الخبرة وبعدها نتناول حجية الخبرة في الإثبات الضريبي.

1.5.3 سلطة القضاء الضريبي في الاستعانة بالخبرة.

حيث أن الخبرة تنصب على مسائل فنية فقد منح المشرع الأردني والمشرع المصري[3] الحق للمحكمة بانتداب خبير، أو أكثر في أي دور من أدوار الدعوى على أي أمر ترى لزوم إجراء الخبرة عليه.

فللمحكمة سلطة واسعة في الاستعانة بالخبرة في أي مرحلة من مراحل الدعوى، فاستخدام هذه الوسيلة أمر اختياري يعود للمحكمة نفسها متى رأت لزوم اللجوء إليها في أي أمر ترى فيه من الخفايا الفنية ما يصعب عليها بيانه بمفردها، وإذا قررت اللجوء للخبرة فهي التي تختار الخبير، وهي التي تحدد بدقة المهمة التي يتوجب عليه القيام بها، وهي التي تقرر إجابة طلب أحد الخصوم في اللجوء للخبرة إذا رأت ما يبرر ذلك، ولها أن توافق على اختيار الخصوم للخبير إذا اتفقا عليه[4].

---

(1) محمود جمال الدين زكي، الخبرة في المواد المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1990، د ط، ص 12.

(2) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 478.

(3) مادة (1/83) من قانون البينات الأردني، المواد (135+136) من قانون الإثبات المصري.

(4) علي عوض حسن، مرجع سابق، ص 31.

وقضـــت فـــي ذلـــك محكمـــة التمييز الأردنية: ((الاحتكام إلى الخبرة لبيان صحة الحسابات، والوصول إلى نتيجة بقضايا ضريبة الدخل هو من الأمور الجوهرية في معالجة مسائل الحسابات الفنية))[1].

وللمحكمـــة رفـــض إجـــراء الخـــبرة إذا رأت أن اللجوء إليها لا يؤدي إلى الوصول بها إلى حقيقة الواقعة محل النزاع، وكذلك إذا رأت أن الواقعة ثابتة الدلالة دون حاجـــة لإجـــراء الخـــبرة، وللمحكمة إلغاء الخبرة حتى بعد انتداب الخبير إذا وجـــدت أنهـــا ليســـت في حاجة إلى إجراء الخبرة، إذا تبين لها وقائع تجعل إجراء الخـــبرة غير ذي جدوى، فمن العبث إلزام المحكمة بتنفيذ إجراء، أو الاستمرار في إجـــراء لـــم يعـــد مفيداً، إضافة إلى أن نتائج الخبرة لن يكون لها أي أثر في نتيجة الدعوى، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((لا يتوجب الاستعانة بالخبرة ما دام أن فعـــل التزوير ثابت بدليل قانوني، وأن البينة الواردة في الدعوى تؤدي إلى ثبوت ذلك))[2].

وقضـــت بذلـــك محكمة النقض المصرية: ((إذا كانت المحكمة بعد أن أثبتت بالأدلـــة التـــي استندت إليها عدم سلامة دفاتر الممول بما يدعو إلى عدم الاطمئنان إليها فلا عليها إن هي لم تجب الممول إلى طلب ندب خبير لفحص حساباته، وتقدير أرباحه من واقع هذه الدفاتر))[3].

وقضـــت محكمة النقض المصرية أيضاً: ((تعيين الخبير هو رخصة مخولة لقاضـــي الموضوع، وله وحدة تقرير لزوم، أو عدم لزوم هذا الإجراء، ولا معقب عليه إذا كان رفضه طلب تعيين خبير قائماً على أسباب مبرره))[4].

---

(1) تمييز حقوق رقم (94/987) تاريخ 1995/2/18، مجلة نقابة المحامين، سنة 44، ع 11،10، تشرين الأول وتشرين الثاني، 1996، ص 2606.

(2) تميـــيز جـــزاء رقم (1983/74)، تاريخ 1983/6/15، مجلة نقابة المحامين، سنة 31، ع 5، حزيران 1983، ص 1027.

(3) طعـــن رقم (419) سنة 21 ق، جلسة 1953/12/17، قضاء النقض الضريبي، احمد محمود حسني، مرجع سابق، ص 150.

(4) طعـــن رقـــم (115) ســـنة 17 ق، جلسة 1975/3/4، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 481.

والخبرة قد تكون أصلية، لبيان واقعة معينة، وقد تكون تكميلية لاستكمال النقص في تقرير خبرة سابق، كعدم بيان المعلومات المطلوبة بشكل تفصيلي، أو بصورة كافية تؤدي إلى الغرض المنشود من الخبرة(1).

على أنه إذا كان طلب الخبير هو الوسيلة الوحيدة لإثبات الدعوى، أو إذا تعلق الأمر بدفاع جوهري، فلا يجوز رفضه دون سبب معقول(2).

كما إن انتداب الخبير يجب أن ينصب على وقائع فنية بحتة، ويجب أن لا ينصرف إلى المسائل القانونية، لأن هذا من صميم المحكمة، ويعد اعتراف من القاضي بنقص كفاءته فلا يجوز انتداب خبير مثلاً لتفسير عقد إيجار، أو تفسير عقد بيع، ومدى تكييفه القانوني، وما يرتبه من آثار بين أطرافه، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((إذا تبين أن الخبير قام بتفسير نصوص القانون عوضاً عن المحكمة، وأن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لم تبدِ رأيها في ذلك، واكتفت باعتماد تقرير الخبرة، وتأسيس حكمها عليه..... فان القرار مشوباً بعيب القصور في التعليل والتسبيب))(3).

ورغم ذلك فان المنازعات الضريبية منازعات ذات طابع فني لا يمكن للمحكمة إدراكه دون اللجوء للخبرة، وغالباً ما يجيب القضاء الضريبي إلى طلب أحد الخصوم لأجراء الخبرة تجنباً لحرمان أحد الخصوم من بينة في صالحه.

وبعد قيام المحكمة بانتداب الخبير فانه يمكن لأطراف الدعوى الاعتراض على شخص الخبير، وطلب تنحيته حيث أحال قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني بالمادة (2/90) الأسباب التي يمكن الاعتراض لأجلها على انتداب خبير إلى المواد (132و134) من نفس القانون التي تتعلق بأسباب تنحية القضاة، وأخذ قانون الإثبات المصري بالأسباب ذاتها في المواد (141-145).

---

(1) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 498.

(2) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 490.

(3) تمييز حقوق، رقم (1998/432) تاريخ 1998/4/21، المجلة القضائية، مجلد 2، ع 4، نيسان 1998، ص 262.

ولا تعتــبر الحالات المذكورة في المواد أعلاه مذكورة على سبيل الحصر، وإنمــا يمكن رد الخبير إذا وجدت أسباب معقولة أخرى لهذا الرد، كالطعن بكفاءته، أو يكون الخبير ممنوعاً قضائياً من ممارسة أعمال الخبرة، أو يكون الخبير قد أبدى رأيه في النزاع القائم أمام القضاء، أو كان يدقق حسابات أحد الخصوم مقابل مكافأة، أو لوجود مصالح مشتركة بين الخبير واحد الخصوم[1].

كما يمكن رد الخبير إذا أبدى كل أطراف الدعوى عدم ارتياحهم له، وكأنهم قد اتفقوا على تنحيته مما يوجب على القاضي اخذ ذلك بعين الاعتبار[2].

على انه يجب على الخصوم لجواز صحة الطعن بانتداب خبير أن يكون هذا الطعن عند انتدابه وقبل قيامه بمهمته، وذلك تجنباً لقيام أحد الخصوم بالطعن بالخبير إذا رأى أن تقريــر الخبرة يسير في غير مصلحته، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((لا يرد الطعن بعدم حياد الخبير، وعدم خبرته بعد تقديم الخبير لخبرته إذ كان عليه أن يعترض على انتخابه قبل تقديم خبرته))[3].

وقضت بذلك أيضاً محكمة النقض المصرية: ((إذا بدا لأحد خصوم الدعوى الاعــتراض علــى شــخص الخبير، أو عمله فعليه أن يثبت هذا الاعتراض عند مباشــرة الخبــير عملــه، فإن فاته ذلك فعليه أن يثبت هذا الاعتراض لدى محكمة الموضــوع فــأن فاتــه ذلــك أيضاً كان طعنه على ذلك أمام محكمة النقض غير مقبول))[4].

2.5.3 إجراءات الخبرة.

تــبدأ إجــراءات الخــبرة من انتداب الخبير سواء باتفاق الخصوم عليه، أو بانــتدابه مــن قبل المحكمة، وتقوم المحكمة بعد التأكد من إيداع مصروفات الخبير بتحلــيفه اليمين على القيام بعمله بأمانة، لتأتي إجراءات عمل الخبرة من حيث عمل الخبــير تحــت إشراف المحكمة، ثم معاينة الخبراء لما هو مطلوب إجراء الخبرة

---

(1) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 512.

(2) مصطفى هرجة، مرجع سابق، 813.

(3) تمييز حقوق رقم (1985/551) تاريخ 1985/10/10، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 429.

(4) نقض في 1977/11/1، سنة 27 ق، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 510.

علـيه، ثم إعداد تقرير نهائي بأعمال الخبرة، وسنتناول هذه الإجراءات تباعاً فيما يلي:-

أولاً: الخبرة إجراء يتم تحت إشراف المحكمة وفي مواجهة الخصوم.

يقوم الخبير بأعمال الخبرة تحت إشراف المحكمة، ويتقيد بتعليماتها من حيث تحديـد المهمة الموكلة إليه بدقة، وما هو المطلوب من الخبرة بيانه، وعلى المحكمة دعـوة الخصـوم للمشـاركة فـي أعمال الخبرة من خلال تحديد المكان، والزمان للخـبراء، والفرقاء للاجتماع لبيان المهمة الموكلة للخبير، وتسليمه الأوراق اللازمة لذلك[1].

ولا يشـترط طـريق معين لدعوة الخصوم فإذا ما كان انتداب الخبير خلال إحدى جلسات التقاضي، أو تم تبليغهم بواسطة المحضر، أو بأي وسيلة أخرى تؤكد علمهم بانتداب الخبير، وبالموعد المحدد لبدء عمله فيعتبر هذا تبليغاً صحيحاً لا يؤثر في عمل، وإجراءات الخبرة، وبخلاف ذلك إذا اثبت أحد الخصوم عدم صحة تبليغه فـان هذا يؤدي إلى بطلان عمل الخبير، وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((إن الـبطلان يترتب على عدم دعوة الخبير للخصوم لا على مخالفة الشكل الذي نظـم القـانون به هذه الدعوة في المادة (146) من قانون الإثبات، بمعنى أن مطلق الدعـوة للخصم أياً كانت وسيلتها هي إجراء جوهري قُصد منه تمكين الخصوم من الدفاع عن مصالحهم أمام الخبير، فإذا لم تحصل الدعوة على وجهها الصحيح واثبت الخصم أنها لم تبلغ محلها الواجب إبلاغها إليه كان عمل الخبير باطلاً))[2].

على انه إذا شارك الخصوم بعمليات الخبرة دون الاحتجاج على عدم دعوتهم فان هذا بمثابة تبليغ لهم، حيث أن هذا التبليغ لا يتعلق بالنظام العام[3].

---

(1) المـادة (2/83) مـن قـانون أصـول المحاكمـات المدنية الأردني، المادة (146) من قانون الإثبات المصري.

(2) طعن جلسة 1978/11/22، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 497.

(3) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 497.

ثانياً: معاينة الخبراء.

بعـــد تسلّم الخبراء للأوراق اللازمة لمحل الخبرة أو أي وقائع تستلزم إجراء الكشف عليها فان لهم الحق بالإطلاع على كافة المستندات الأخرى اللازمة لتسهيل مهمـــة الخـــبرة أياً كانت طبيعتها سواء كانت محاسبية، أو غير ذلك، وسواء كانت مقدمـــة مـــن المكلف، أو من الإدارة الضريبية كما لهم تدقيق كافة الميزانيات وما يعززها من بينات أخرى.

ويثار التساؤل هل يحق للخبراء الإطلاع على كافة مصادر المعلومات، سواء كانـــت قـــيود جهـــات رســـمية، أو قـــيود أي جهات استقت منها الإدارة الضريبة معلوماتهـــا؟ وهل يجوز للخبير الإطلاع على ملفات المكلفين الآخرين رغم الحظر الـــذي فرضـــه المشـــرع على سرية المعلومات الضريبية، وعدم جواز إفشاء أي معلومـــات تـــتعلق بهـــا، ممـــا جعل المشرع يفرض السرية على جلسات التقاضي الضـــريبية، أم أنه ومراعاة للسرية لا يجوز للخبير الإطلاع إلا على ملف الدعوى فقط؟.

ويـــرى الـــبعض[1] انـــه يجب تمكين الخبير من الإطلاع على كافة الأوراق اللازمـــة المتعلقة بالنزاع، التي بحوزة المكلف والإدارة الضريبية، وإن كانت تتعلق بوثـــائق رسمية،وكذلك إن كانت متعلقة بملفات المكلفين الآخرين دون أن يمتد هذا الإطـــلاع إلـــى ما يتعلق بخصوصية نشاط المكلف الآخر، ليتمكن الخبير من إعداد تقريـــر اقرب ما يكون إلى الدقة، لمساعدة القاضي في إصدار القرار السليم، ولهذا يجب على الإدارة الضريبية الإفصاح عن مصادر معلوماتها، وللخبير الحق بتدقيق هذه المصادر، وما يمكن أن تؤديه من معلومات.

ونـــرى –بخـــلاف الـــرأي السابق– أن هذا الإطلاع يتعارض مع ما فرضه القـــانون من سرية المعلومات الضريبية، كما انه لا يجوز إجبار الإدارة الضريبية علـــى تقديـــم دلـــيل ضـــد نفسها، خاصة أن الخبرة تجري على حسابات المكلف، وأوراقـــه، ولـــيس على ملف التقدير، وإذا ما قدم المكلف أوراق وبينات للخبير لم تبرزها للمقدر خلال مرحلة التقدير الأولى فان هذا يعد من قبيل صنع دليل لنفسه لا

---

(1) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 501.

يجوز الاعتداد به، وعلى الخبير الالتزام بالحياد في تقريره خاصة أن الخبير يستمد صلاحياته من المحكمة التي منحها المشرع صلاحيات واسعة في ما يتعلق في الدعوى.

ثالثاً: إيداع تقرير الخبرة.

بعد أن ينتهي الخبير من المهمة الموكولة إليه يقوم بإيداع تقرير فيما توصل إليه من نتائج، ويتم إيداع هذا التقرير في ملف الدعوى، ويجب أن يشمل على نتيجة الأعمال، والأوجه التي يستند إليها في إعداده بدقة وإيجاز.

وبعد إيداع التقرير يبلّغ الخصوم نسخة عنه حتى يمكن لهم الإطلاع عليه، ودراسته، وبيان أي ملاحظات لهم حوله، وإذا ما كان أحد الخصوم يرغب بمناقشة الخبير في تقريره، أو رأت المحكمة أن هناك ما يستدعي مناقشة الخبير فلها استدعائه إلى جلسة تحددها لهذه الغاية ليبدي الأسباب التي أدت إلى صدور التقرير بصورته الحالية[1].

وتبقى مسألة استدعاء الخبير للمناقشة من صلاحيات المحكمة، سواء إذا رغبت بهذا الاستدعاء من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب أحد الخصوم ويتم تقدير تلك الصلاحية بعد دراسة التقرير وكافة أوراق الدعوى المقدمة من المحكمة، أو الخصوم، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((تقرير الخبرة هو من البينات التي تستقل المحكمة بوزنها، فإذا وجدت أن التقرير مستوفياً لشروطه، ويفي بالغرض الذي أجريت من اجله الخبرة، فأن دعوة الخبراء للمناقشة متروك لتقدير محكمة الموضوع، فإذا جاء واضحاً معللاً فإن اعتماده وعدم دعوة الخبراء للمناقشة لا ينطويان على مخالفة قانونية))[2].

ونرى أن تقرير الخبرة في المنازعات الضريبية أمر فني بحت يجب فيه السماح للخصوم بمناقشة الخبير، خاصة إذا كان بناء على طلب أحد الخصوم لان

---

(1) المادة (3/83) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، المادة (150) من قانون الإثبات المصري.

(2) تمييز حقوق رقم (99/786) تاريخ 1999/11/3، مجلة نقابة المحامين، سنة 48، العددان (11+12)، تشرين أول وتشرين ثاني، 2000، ص 3898.

الخبير هنا يشهد على تقريره، ويتم مناقشته كأي شاهد يتقدم بشهادته، فلماذا نوجب مناقشة الشهود بشهاداتهم، وفق المادة (2/82) من قانون أصول المحاكمات الأردني، ولا نوجــب مناقشـــة الخبير، رغم ما يترتب على الخبرة من اثر قانوني يتمثل في كثير من الأحيان أن تتجه المحكمة لبناء حكمها بناء على ما جاء فيه.

وفـــي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((للمحكمة تقرير حضور الخبير للمناقشة، أو رفض ذلك إذا كان في تقريره ما يغني عن المناقشة))[1].

ويمكـــن للخصوم الطعن في صحة التقرير إذا شابه عيب جوهري، كإغفال وثائق، أو مستندات معينة تؤثر في نتيجة التقرير لم يقم الخبير بدراستها مما يرتب ضرر للخصم المعترض، على أن يقدم الخصم ما يثبت مثل هذا القصور، وللمحكمة سلطة مطلقة في دراسة هذا الاعتراض، وإجابة الخصم إليه، أو الالتفات عنه، وفي هـــذا قضت محكمة النقض المصرية: ((إذا كان الخصم المتمسك ببطلان التقرير لم يقـــدم مـــا يـــدل على أن الخبير أغفل فحص مستند قدمه إليه كما لم يقدم لمحكمة الموضوع بعد إيداء التقرير حتى صدور الحكم أي مستند يستفاد منه أن الخبير فوت علـــيه مصـــلحة باتخـــاذ هذا الإجراء، فان النعي ببطلان التقرير يكون غير مقبول لانتفاء المصلحة فيه))[2].

والطعـــن على تقرير الخبير بما انتهى إليه من نتائج يكون على عمل الخبير ذاتـــه، ولـــيس على ما استند إليه من أوراق من حيث عدم الصحة، أو النعي عليها بالـــتزوير لأننا نكون هنا أمام قضية أخرى تستدعي الوقف في سير الدعوى وإحالة الأوراق المطعـــون فيها للنيابة العامة، أما إذا كان النعي على نتائج التقرير فان هذا النعـــي لا يعد تزويراً وسبيل الطاعن بذلك مناقشة الخبير والاعتراض على ما جاء في تقريره[3].

---

(1) طعن رقم (116) سنة 14 ق، جلسة 1945/4/26، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 508.

(2) طعن رقم (39) سنة 21 ق، جلسة 1954/11/18، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 509.

(3) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 509.

3.5.3 حجية الخبرة في الإثبات.

بعـــد تأكد المحكمة من استيفاء الخبير لكافة الإجراءات القانونية فان تقريره يصـــبح حجةً، ودليلاً صالح للحكم في مواجهة سائر الخصوم، ويصبح له قوة السند الرسمي، ولا يجوز إنكاره، أو الطعن فيه إلا بالتزوير[1].

وتتمـــتع المحكمـــة بصـــلاحية واسعة في وزن هذه البينة، ومدى صلاحيتها كأســـاس للحكـــم فـــي الدعوى فلا يقيد رأي الخبير المحكمة[2]، فلها الأخذ بما جاء بتقرير الخبير كاملاً، أو الأخذ بجزئية منه، وطرح ما عداها، ولها أن ترده كاملاً إذا رأت ما يبرر ذلك.

وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((يعد اعتماد محكمة استئناف قضايا ضـــريبة الدخـــل على تقرير الخبرة من الأمور التي تستقل في تقديرها دون رقابة عليها، حسب الاجتهاد المستقر لمحكمة التمييز))[3].

وحتى تتمكن المحكمة من تدقيق رأي الخبير، واتخاذ قرارها بشأنه فيجب أن يكون التقرير مستوفياً لكافة الشروط القانونية، ومفصلاً كل بند من بنوده بشكل وافٍ معلـــلاً تعليلاً كاملاً يُمكّن المحكمة من بيان العناصر الفنية التي خفيت عليها، والتي اســـتدعت الخبير لأجلها من خلال تقرير الخبرة ذاته دون حاجة إلى ما يبين خفاياه، وفـــي هـــذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((حيث أن تقرير الخبرة جاء موضحاً مفصـــلاً لـــيس به غموض وان الأخذ به يدخل ضمن الصلاحية التقديرية لمحكمة الموضـــوع فإن استنادها إليه في القرار موضوع التمييز لا يخالف القانون ما زال مستوفياً الشروط القانونية))[4].

ويـــأخذ التشـــريع المصري بذات الحكم من حيث سلطة المحكمة في الأخذ بـــتقرير الخـــبرة، أو إهداره، وقضت بذلك محكمة النقض المصرية: ((الأخذ برأي الخبـــير وإطراح ما عداه من سلطة محكمة الموضوع في فهم الوقائع في الدعوى،

---

(1) عباس عبودي، مرجع سابق، ص 237، وأيضاً: نبيل سعد، مرجع سابق، ص 210.

(2) المادة (2/86) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني.

(3) تمييز حقوق رقم (1991/487) تاريخ 1991/10/22، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 730.

(4) تمييز حقوق رقم (1998/858) تاريخ 1998/7/29، المجلة القضائية، مجلد 2، تموز 1998، عدد 7 ص 373.

وتقديــر الأدلــة فيها والموازنة بينها، وترجيح ما تطمئن إليه منها متى كان لذلك أصله الثابت بالأوراق))[1].

وكما يمكن لمحكمة الموضوع الأخذ بتقرير الخبرة كاملاً فإنه يمكن لها، وفي حــدود ســلطتها التقديرية الأخذ بجزء من تقرير الخبرة، وإهدار أي جزء آخر لا تطمئــن إليه في قضائها إذا وجدت في الجزء المراد اعتماده ما يوجب ويساعد في تكويــن قناعتها، والالتفات عن أي جزء آخر، فهي بالأصل غير مقيدة في التقرير وقضــت بذلك محكمة التمييز الأردنية: ((نظراً لان الخبرة المتعلقة بضريبة الدخل مــن طبــيعة خاصة كونها تحوي عناصر كثيرة، ومتنوعة، ولبعض هذه العناصر صــلة بقانون ضريبة الدخل، فان ما يفرضه هذا الواقع أن محكمة استئناف قضايا ضــريبة الدخــل تعــتمد على الخبرة بصورة مبدئية، ومن ثم تقوم بمراجعة بنود الخــبرة، وعناصــرها، والتوصل إلى اتفاقها مع القانون من عدمه مما يجعل لهذه المحكمة الأخذ ببعض بنود الخبرة، والالتفات عن بعضها...))[2].

كما يمكن لمحكمة الموضوع عدم الأخذ برأي الخبير إذا لم تجد فيه ما يكوّن قناعتها ويؤكد الواقعة التي أجريت الخبرة لأجلها، فلها سلطة تقديرية مطلقة في ذلك علــى أنه يقع على محكمة الموضوع إذا اتجهت لعدم الأخذ برأي الخبير أن تسبب، وتعلل قرارها تعليلاً وافياً تبين ما دفعها لعدم اعتماد رأي الخبير، فإذا كان لها سلطة فــي انــتداب الخبير بالأصل، فإنه لا يجوز لها بعد انتدابه إهدار هذه الخبرة دون أسباب معقولة، خاصة إذا كان تقرير الخبرة مستوفيا شروطه القانونية، وقائماً على أســباب معقولــة وقضت بذلك محكمة التمييز الأردنية: ((يعتبر الحكم مشوباً بعدم كفايــة الأســباب إذا لــم تبيــن المحكمــة الأســباب التي دفعتها لعدم الأخذ برأي الخبير))[3].

---

(1) طعن رقم (2091)، سنة 52 ق، جلسة 1990/1/29، قضاء النقض الضريبي، احمد محمود حسني، مرجع سابق، ص 778.

(2) تمييز حقوق رقم (1994/1149) تاريخ 1995/6/5، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 1032.

(3) تمييز حقوق رقم (1987/745) تاريخ 1987/5/16، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 576.

واتجهت محكمة النقض المصرية بذات الاتجاه حيث قضت: ((وان كان من المقرر أن المحكمة غير مقيدة برأي الخبير المنتدب في الدعوى إذ لا يعدو أن يكون هـذا الـرأي عنصراً من عناصر الإثبات التي تخضع لتقديرها، إلا انه إذا استوى تقريـر الخبرة على حجج تؤيدها الأدلة، والقرائن الثابتة بالأوراق، وكانت المحكمة قـد طرحت النتيجة التي انتهى إليها التقرير، وذهبت بما لها من سلطة تقديرية إلى نتيجة مخالفة وجب عليها أن تتناول في أسباب حكمها الرد على ما جاء بالتقرير من حجـج، وان تقـيم قضـائها علـى أدلة سائغة تؤدي عقلاً إلى النتيجة التي انتهى إليها))[1].

وإذا مـا شاب تقرير الخبرة أي عيب من عيوب البطلان المتعلقة في النظام العـام فـان هذا البطلان يمتد إلى قرار المحكمة إذا ما استندت إلى هذا التقرير في إصـدار حكمهـا، كاستنادها التقرير إلى أوراق مزورة، أو يتبين لها عدم صلاحية الخبـير، أمـا إذا كان قرار المحكمة لا يستند إلى تقرير الخبرة، أو أن البطلان لا يـتعلق بالـنظام العـام- كعدم تسليم أحد الخصوم نسخة من هذا التقرير- فان هذا البطلان لا يمتد إلى الحكم الصادر من المحكمة رغم ذلك[2].

(1) طعن رقم (2251)، سنة 54 ق، جلسة 1986/12/8، قضاء النقض الضريبي، احمد محمود سني، مرجع سابق، ص 780.

(2) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 518، 522.

الخاتمة

تناولــت هــذه الدراسة موضوع الإثبات الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة تتمثل في فرض الضرائب على الدخول المــتحققة لأصــحابها بشكل يقيني، وما يصاحب ذلك من أهمية للمكلفين، وللخزينة على حد سواء.

وكــان تناولنا مفهوم الإثبات الضريبي من خلال تحديد مفهوم الإثبات بشكل عــام، وطبيعــته معرّجيــن على تعريف الإثبات، وبيان أهميته، ومبادئه، ومحله، وشروطه، ومدى توافق ذلك مع ذاتية القانون الضريبي.

ثم انطلقنا في بحث وسائل الإثبات التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية في إثبات مصادر الدخل المتحققة للمكلفين، وما منحت لهذه الغاية من صلاحيات قانونية سواء خــلال ما تصل إليه من معلومات بواسطة الجهات الرسمية ذات العلاقة، أو خلال المعلومات المستقاة من ملفات الآخرين، وكيف لها الحق بطلب كافة المعلومات التي تراها ضرورية من أي جهة رسمية كانت، أم خاصة.

وإضــافة إلى ذلك فقد وضع المشرع الضريبي التزامات على المكلفين تتمثل بتقديم كشوفات سنوية تبين جميع مصادر الدخل المتحققة لهم بشكل تفصيلي، وحجم هــذه المصادر، وكذلك ما فرضه المشرع على المكلفين بالاستجابة لأي دعوة توجه لهم لمناقشتهم بهذه الكشوفات، وبيان مدى حجية ما جاء بها من إقرارات، وما تثمره هــذه المناقشــة في إثبات مصادر دخل المكلفين، وحجم هذه المصادر بصفتها ذات حجية قاطعة لا تقبل إثبات خلاف ما جاء فيها.

كمــا انطلقــنا مبينين الصلاحيات القانونية للإدارة الضريبية في هذا المجال، ومــا تمــتلكه من قدرة على الاعتداد بهذه الإقرارات، أو إهدارها من خلال معاينة موقــع نشــاط المكلف، وتدقيق حساباته، وحق الإطلاع على كل ما يتعلق بمصادر دخلــه واضــعا المشــرع عبئاً على الإدارة الضريبية في حال الاتجاه لإهدار هذه الكشــوفات يتمــثل بإثبات خلاف ما جاء فيها، فلا يجوز للإدارة إهدارها إلا على أسباب سائغة موضوعية.

وكذلــك بيّــنا الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في إثبات الدخل المـــتحقق لبعض المهن بواسطة تعليمات تصدرها لهذه الغاية، ومدى الاعتداد بهذه التعليمات موضحين أن هذه التعليمات تعد قرائن بسيطة يمكن لصاحب العلاقة إثبات خــلاف مـــا جاء فيها، فالتعليمات التي تحدد دخلٍ معين لمهنة معينة يمكن لصاحب العلاقة بيان أن الدخل الحقيقي لمهنته أقل مما تقضي به هذه التعليمات وله في ذلك استخدام كافة وسائل الإثبات.

وفـــي مواجهـــة ما تمتلكه الإدارة الضريبية من صلاحيات في إثبات العبء الضريبي تبين لنا أن كل صلاحية ممنوحة لإدارة الضريبية تواجه بضمانة، فإثبات مصـــدر الدخل بواسطة محرر رسمي، أو محرر خاص، أو خلال معلومات من أي مصـــدر آخـــر فانه يمكن إثبات خلاف ما جاء به مصدر المعلومة ببينة تعادل هذا المحرر في الحجية، إضافة إلى ما منحه المشرع للأفراد من حق التظلم من القرار الضريبي خلال مرحلة الاعتراض، وطرح الموضوع مرة أخرى أمام لجنة ضريبية تفســـح المجال أمام المكلف مرة أخرى لإثبات وجهة نظرة والدفاع عنها من خلال إثبات خلاف ما جاء به القرار المعترض عليه.

وثم انطلقنا في بيان وسائل الإثبات أمام القضاء بشكل عام، ومدى توافقها مع ذاتية القانون الضريبي، ومدى حجية الأدلة الكتابية الرسمية، أو الخاصة، وكيف أن بعضـــها يتمـــتع بحجـــية مطلقة في إثبات مصدر، وحجم الدخل المتحقق لكونه أُعد لغايـــات الإثبات الضريبي مما يعتبر قطعي الدلالة لا يقبل إثبات العكس، وكيف أن البعض الآخر من هذه المحررات، ولعدم إعدادها لهذه الغاية من الإثبات فانه يمكن إثـــبات خـــلاف ما جاء فيها، بمحررات أخرى تباينها في الحجية، مما يمكن القول معها أنها محررات تقبل إثبات خلاف ما جاء فيها.

وكذلــك بيــنا مدى حجية الإقرار في المجال الضريبي، وخاصة الإقرار في كشف التقدير الذاتي، ومحاضر التقدير، لنبحث أخيراً حجية الشهادة خاصة في ظل نـــدرة اســـتخدامها لخصوصـــية مثل هذا النوع من المنازعات، وكذلك مدى حجية الخبرة في المنازعات الضريبية.

ومما سبق فانه يمكن لنا أن نجمل النتائج، والتوصيات التي تم التوصل إليها خلال هذه الدراسة بما يلي:-

النتائج:-

1- نقص الوعي الضريبي بشكل واضح لدى المكلفين بأهمية الإثبات الضريبي لمصــــادر الدخل، ومتى يقع هذا العبء على عاتق الإدارة الضريبية، ومتى ينتقل إلى عاتق المكلف.

2- لا يوجــد أي الـــتزام على الجهات الرسمية، أو الخاصة بتقديم ما لديها من معلومـــات تـــتعلق بمصادر دخل المكلفين من تلقاء نفسها، فلا يمكن للإدارة الضريبية مهما تسنى لها أن تعلم كل شاردة، أو واردة في هذا الشأن.

3- لا يوجــد صـــلاحية واضـــحة للإدارة الضريبية في اللجوء لبعض وسائل الإثبات، كالشهادة فما ورد في التشريع الضريبي الأردني لا يتعدى أن يكون شكلاً دون مضمون.

4- عدم وضوح مدى حجية بعض الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية في إثــبات العـــبء الضريبي كالكشف الحسي، وقسائم المعلومات مما أدى إلى تباين موقف القضاء الأردني في ذلك.

5- لــم يعـــالج المشرع الأردني الإقرارات التي تقدم من الصغير، أو وليه، أو وصـــيه ممـــا يضـــع معالجة مصادر الدخل التي تتحقق لهؤلاء أمام ثغرة تشريعية واضحة.

6- تـــبقى لجـــان الطعـــن في التشريع الضريبي الأردني لجان تخضع للإدارة الضريبية، وتستخدم نفس الأسلوب والمعايير مما يفقد الثقة في حياديتها.

7- لا زالت المدة التي يمكن للموظف المناب ممارسة صلاحياته خلالها بحاجة إلى إزالة بعض اللبس بشأنها من حيث بدايتها، ونهايتها.

التوصيات:-

1- يدعو الباحث إلى العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال حمـــلات إعلامـــية، أو نشرات خاصة، أو دورات تقدمها الإدارة الضريبية للتجار أو وكلائهم، وكذلك تحديث التشريع الضريبي الأردني لتحديد العلاقة

بين المكلف، والإدارة الضريبية، وبيان عبء الإثبات الملقى على كل منهم، ومتى يقع على أحدهما، ومتى ينتقل للآخر بما لا يسمح للإدارة الضريبية بما تمتلكه من صلاحيات واسعة بإهدار الضمانة المتمثلة بضرورة تحديد مصادر الدخل، وحجمها بشكل واضح وجلي.

2- إلزام الجهات الرسمية، والخاصة بالمبادرة من تلقاء نفسها بتقديم كل ما لديها من معلومات تتعلق بدخول المكلفين دون انتظار طلب ذلك من الإدارة الضريبية وتشمل هذه الجهات – على سبيل المثال لا الحصر- الجهات الرسمية كالوزارات ودوائر الدولة المختلفة والجهات شبه الرسمية كالبلديات والجامعات والمعاهد التعليمية، وأيضاً النقابات والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والبنوك والشركات الخاصة التي تحتفظ بميزانيات عمومية.

3- تدخل المشرع لبيان الإجراءات الواجب إتباعها بشكل دقيق في لجوء الإدارة الضريبية لبعض وسائل الإثبات كالشهادة، وتحديد المقصود بلفظ الاستجواب الوارد بالقانون، وكيفية الاستفادة من هذه الوسائل، ومدى سلطة الإدارة الضريبية في وزنها.

4- تدخل المشرع الضريبي صراحة لبيان حجية بعض وسائل الإثبات، كقسائم المعلومات لتجنب الاختلاف الذي حدث في مدى حجيتها خلال القرارات المختلفة لمحكمة التمييز الأردنية.

5- تعديل المواد (27) من قانون ضريبة الدخل الأردني بما يزيل اللبس القائم من حيث تحديد الجهات الملزمة بتقديم كشف التقدير الذاتي، خاصة أن الواقع العملي اثبت أن الجهات المحددة في التعليمات الصادرة بموجب هذه المادة هي فقط التي تلتزم بتقديم الكشف المذكور دون غيرها رغم أن نص المادة (26) جاء عاماً مما جعل التعليمات الصادرة بموجب المادة (27) تتفوق من حيث التطبيق على نص القانون.

6- تدخل المشرع الضريبي بإلزام الأخذ بنظام إقرار الثروة كل خمس سنوات- كما هو الحال بالتشريع الضريبي المصري- وتحديث هذا الإقرار كلما حدث

أي تغيير عليه مع حق الإدارة الضريبية بتدقيق هذه الإقرارات، والتأكد من صحتها.

7- تدخـل المشرع الضريبي صراحة بتكليف الوصي، أو الولي، أو القيم على أمـوال الصغير، ومن هو في حكمة بالقيام بكافة الإجراءات الواجب إتباعها مـن قبل الصغير لو كان كامل الأهلية من حيث تقديم الإقرارات، ومناقشة الإدارة الضـريبية، والحـق بالاعتراض، ودفع الضرائب المستحقة بصفته وكيلاً بحكم القانون.

8- تشـكيل اللجـان التي تنظر في الطعون المقدمة من المكلفين بطريقة تضمن حياديـتها، وعـدم تأثرها بالإدارة الضريبية، وحبذا لو جعل للمكلف الحق بانتداب شخص من طرفه، أو أكثر يشتركون في أعمال هذه اللجان، وحبذا أيضـاً أن يكـون عـدد أعضاء هذه اللجان بما يتناسب مع حجم الضريبية المعترض عليها.

9- تعديل نص المادة (33) من القانوني الضريبي الأردني بما يضمن الوضوح فـي تحديـد بداية ونهاية مدة صلاحية الموظف المناب بفتح ملف أي سنة ضريبية، فلا زال اللبس قائماً في هذا الشأن، وحبذا لو جعلت هذه المدة أكثر من أربع سنوات إذا كان إخفاء الدخل عائداً لأسباب احتياله، وبما لا يتجاوز عشـر سـنوات من السنة المعنية في جميع الحالات لتقف عندها صلاحية الإدارة الضريبية حفاظاً على استقرارا الأوضاع القانونية.

10- مـنح المكلـف الذي تقدر ضريبته استنادا لصلاحية الموظف المناب الحق بالطعن في ذلك القرار إدارياً، فقرار الموظف المناب لا يعدو أن يكون قـراراً تقديرياً أشبه بالتقدير استناداً لكشف التقدير الذاتي، وكل ما هنالك أنه يتصـدى لمصادر دخل لم تعالج في حينها، مما يمكن معه الخطأ وما يوفر هـذا مـن وقت وجهد على المكلف، والإدارة الضريبية، والقضاء على حد سواء.

المراجع

أبو السعود رمضان، 1985، **أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، الدار الجامعية للنشر، بيروت.

أبو الوفا احمد،1981، **التعليق على نصــوص قانون الإثبات**، ط.2، منشأة المعارف، الإسكنـــدرية.

الأيوبي محمد صادق د.ت، **أهم الأحكام الضريبية النافذة**، د.ط، د.ن، د.م.

البديري منصور والجمال محمد رشيد، 1999، **دراسات في المحاسبة الضريبية**، د ط، دار المعرفة الجامعية، الازبكية.

الحاج موسى حسن فلاح، د.ت، **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا**، د.ط، نشر نقابة المحامين الأردنيين، عمان.

الربيدي محمد علي، 1998، **المحاسبة الضريبية**، ط 3، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء.

الرفاعي خليل محود، 1997، **أسس المحاسبة الضريبية في الأردن**، د.ط، د.ن، عمان.

الرفاعي عوني، د.ت، **النفقات بالمفهوم الضريبي**، بحث غير منشور مقدم لغايات التسجيل في نقابة المحامين في سجل المحامين الأساتذة.

السمان رامي ومحمود بسام، 1996، **دليل ضريبة الدخل**، ط.1، نشر مجدي السمان وشركاه، عمان.

السنهوري عبدالرزاق، 1956، **الوسيط في شرح القانون المدني الجديد**، ج.2، دار إحياء التراث العربي، بيروت.

الشوابكة سالم، 2000، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط.1، دار رند للطباعة والنشر، الكـــرك.

الشوابكة سالم، 2000، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، بحث منشور في **مجلة الحقوق، جامعة مؤته**، ع 2، سنة 24.

الشواربي عبدالحميد، 1996، **الإثبات بشهادة الشهود**، د.ط، منشأة المعارف، الإسكندرية.

الصدة عبدالمنعم فرج، 1952، **الإثبات في المواد المدنية**، ط.2، منشورات دار الحلبي، القاهرة.

العبودي عباس، 1999، **شرح أحكام قانون الإثبات**، ط.2، دار الثقافة للنشر، عمان.

العدي ابراهيم والخطيب خالد، 1996، **المحاسبة الضريبية**، د.ط، منشـــورات جامعة دمشق، دمشق.

العزباوي حسن وآخرون، 1986، **ضرائب الدخل فحصاً وربطاً تشريعاً وتنفيذاً حجزاً وتحصيلاً**، ط.2، د.ن، القاهرة.

العضايلة سالم حمود، 2002، **القرائن وحجتها في الإثبات أمام قضاء محكمة العدل العليا الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة إلى كلية الحقوق الجامعة الأردنية.

العقيلي فتحي جابر، 1995، **الجامع لأحكام الضرائب على الدخل**، د ط، د.ن، القاهرة.

العكيلي عزيز، 2001، **شرح القانون التجاري**، ج.2، ط.2، مكتبة دار الثقافة، عمان.

الفكهاني مدونة حسن، **الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي أقرتها محكمة النقض المصرية**، ملحق رقم 2 ورقم 3 ورقم 16، إصدار الدار العربية للموسوعات، د.م.

القضاة مفلح، 1999، **الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، المعهد العالي للعلوم القانونية، دبي.

القطارنة خالد خلف، 2000، **قواعد الإثبات في دعوى الالغاء**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة إلى جامعة آل البيت.

الكيلاني محمود، 2001، **شـــرح قانون أصول المحاكمات المدنية**، د.ط، دار وائل للنشــر، عمان.

المالكي عبدالله ، 2003، الضريبة وقياس العب الضريبي، مقال في **مجلة الاقتصاد والمال**، عدد 67، كانون أول.

المحاميد موفق سمور، 2001، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل**، ط.1، دار الثقافة للنشر، عمان.

المحاميد موفق سمور، **مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل**، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا جامعة عمان العربية، 2003.

المزغني رضا، 1985، **أحكام الإثبات**، د.ط، معهد الإدارة العامة، السعودية.

المليجي أسامة احمد، 2000، **القواعد الإجرائية للإثبات المدني**، ط.1، دار النهضة العربية، القاهـــرة.

المنشاوي عبدالحميد، 1995، **الضريبة الموحدة علما وعملا**، د.ط، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية.

الموسوعة الفقهية، 1993، صادرة عن وزارة الأوقاف والشـــؤون الإسلامية الكويتية، ج.1، ط.4، مطابع دار الصفوة، مصر.

النداوي ادم وهيب، 1976، **دور الحاكم المدني بالإثبات**، ط.1، الدر العربية للطباعة، بغداد.

النشار محمد فتح الله، 2000، **أحكام وقواعد الإثبات**، د.ط، دار الجامعة الجديدة للنشــر، الإسكندرية.

النوايسة عبدالاله محمد، 2000، **ضمانات المتهم إثناء التحقيق الابتدائي**، رسالة دكتوراه، مقدمة الى كلية الحقوق قسم الدراسات العليا، جامعة عين شمس.

بيومي زكريا محمد، 1974، **الطعون القضائية في الضرائب على الدخل**، د.ط، مطبوعات جامعة القاهرة، الخرطوم.

بيومي زكريا محمد، 1989، **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، د.ط، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة.

بيومي زكريا محمد، د.ت، **قانون الضرائب على الدخل**، د.ط، منشأة المعارف، الإسكندرية.

جمال الدين زكي محمود، 1990، **الخبرة في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة.

حسن علي عوض، 1997، **الخبرة في المواد المدنية والجنائية**، د.ط، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية.

حسني احمد محمود، 1986، **قضاء النقض الضريبي**، د.ط، منشأة المعارف، الإسكندرية.

حسني احمد محمود، 1998، **مدونة قضاء النقض الضريبي**، د.ط، المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض الضريبي في ستة وستون عاماً، منشأة المعارف، الإسكندرية.

حسين احمد فراج، 2004، **أدلة الإثبات في الفقه الإسلامي**، د.ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكنـــدرية.

خصاونة جهاد سعيد، 1999، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط.1، دار وائل للنشر، عمان.

خصاونة جهاد سعيد، 1995، **مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني**، د.ط، مطبعة التوفيق، عمان.

سابق السيد، د.ت، **فقه السنة**، المجلد الثالث، د.ط، دار الكتاب العربي، بيروت.

سعد نبيل ابراهيم، 2000، **الإثبات في المـــواد المدنية والتجارية**، د.ط، منشأة المعارف، الإسكندرية.

سلطان انور، 1984، **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت.

شرح صحيح مسلم، ج 12، 1972، المطبعة المصرية، د.م.

شعلة سعيد، 1998، **قضاء النقض بالإثبات**، د.ط، منشأة المعارف، الإسكندرية.

صادق مـــوريس، 1999، **قضاء منازعات الضرائب**، د.ط، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى.

صبري نضال رشدي، 1998، **محاسبة ضريبة الدخل**، تحرير محمد البزاري، ط.1، برنامج الإدارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، د.م.

عبدالرحمن نائل، 1986، **ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها**، د.ط، منشورات الجامعة الاردنية، عمان.

عبدالقادر عزت، 1995، **المرجع العلمي في قانون الضرائب على الدخل**، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، د ط.

عبدالمولى السيد، 1977، **التشريع الضريبي المصري**، د.ط، دار الفكر العربي، القاهرة.

عبدالناصر جمال، 1997، **موسوعة الفقه الإسلامي**، ج.2، د.ط، إصدار المجمع الأعلى للشؤون الإسلامية، مطابع الأهرام التجارية، القاهرة.

عدوي جلال، 1968، **مبادئ الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، ط.2، منشأة المعارف، الإسكندرية.

عطا محمد حامد، 1994، **الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة**، ج.1، د.ط، د.ن، الإسكندرية.

عكشة وائل عودة، 1993، **اختلاف الضريبة المعلنة والمعدلة وتدقيق حسابات المنشآت التجارية ضريبياً**، رسالة ماجستير مقدمة للجامعة الأردنية.

فتح الباب عليوه مصطفى، 1997، **القرار الإداري الباطل والقرار الإداري المعدوم**، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة.

قاسم محمد حسن، 2002، **أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.

كشاكش كريم، 1999، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، د.ط، مطبعة روزنا، اربد.

كنعان نواف، 1999، وسائل الإثبات الإداري في قضاء محكمة العدل العليا، بحث منشور، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية**، مجلد 26، ع.1.

مجمع اللغة العربية، 1993، **المعجم الوسيط**، ج.2، ط.1، مطابع دار المعارف، مصر.

مدغمش جمال، 1996، الزام الغير بتقديم محرر تحت يده، بحث منشور، **مجلة نقابة المحامين العددان (10+11)**، السنة 44، تشرين أول وتشرين ثاني.

مدغمش جمال، د.ت، **مجموعة الاجتهادات القضائية الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية من سنة 1952 وحتى 2001**، د.ط، د.ن، د.م.

مجموعة قرارات محكمة التمييز الخاصة بقضايا ضريبة الدخل، من سنة 1981 وحتى سنة 1996، تقنين مديرية الدراسات دائرة ضريبة الدخل، د.ت، د.ط، د.ن، د.م.

مراد عبدالفتاح، د.ت، **التعليق على قوانين الضرائب على الدخل**، د. ط، د.ن، د.م.

مرزوق حنا، 1978، **في المحاسبة الضريبية (الأصول العلمية والعملية)**، د.ط، دار المعارف للطباعة، دمشق.

مرقس سليمان، 1987، **أصول الإثبات في المواد المدنية**، ط.2، عالم الكتب، القاهرة.

مسعد محي محمد، 2000، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، ط.1، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة.

مطر محمد يحيى، 1989، **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، د.ط، الدر الجامعية للنشر، بيروت.

معبدي شوقي نمر، 1996، **المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996**، د.ط، نشر مكتب معبدي للاستشارات الضريبية، عمان.

نجم محمد صبحي، 2000، **قانون أصول المحاكمات الجزائية**، ط.1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

نشأت احمد، 1972، **رسالة الإثبات**، ج.1، ط.7، دار الفكر العربي، القاهرة.

نور احمد، 1980، **في المحاسبة الضريبية**، د.ط، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

هرجة مصطفى مجدي، 1994، **قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، د.ط، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

والي فتحي، 1970، **قانون القضاء المدني اللبناني**، ط.1، د ن، بيروت.